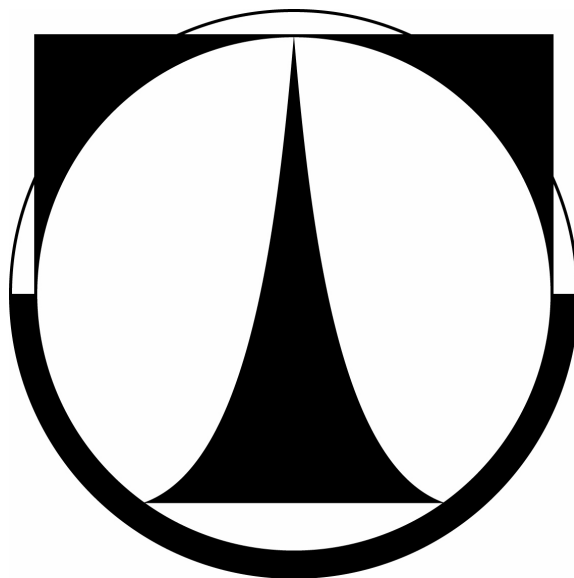


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Hana Nasonovová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Analýza účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy pro podnikatelské subjekty a IFRS

Analysis of financial statements prepared according to the Czech accounting legislation for business entities and IFRS

DP-EF-KFÚ-2012-30

Bc. Hana Nasonovová

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.
Konzultant: Ing. Miloš Šíkola, MBA, Teneo 3000 s.r.o.

Počet stran: 94

Počet příloh: 5

Datum odevzdání: 04.05.2012

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 04.05.2012

.....
vlastnoruční podpis

ANOTACE

Diplomová práce analyzuje účetní výkazy sestavené dle české účetní legislativy pro podnikatelské subjekty s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Předmětem práce je provedení komparace mezi těmito dvěma účetními systémy na ilustrativních příkladech a doporučeních, která zobrazení lépe vystihují věrný a poctivý obraz účetnictví. Pozornost je věnována i vzniku účetnictví a jeho historickému vývoji, bez kterého není možné porozumět současnému stavu a případně i budoucím změnám v účetnictví, klasifikaci účetních systémů a regulaci účetnictví, která je nutností. Součástí je i pojednání o harmonizaci účetních systémů, a to z důvodu obsahové nejednotnosti účetních výkazů a tím i rozdílných informací, které poskytují účetní výkazy podniků sídlících v jednotlivých zemích. Diplomová práce porovnává rozdílné zobrazení účetních výkazů z pohledu české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jako je rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha (komentář) a na dalších výkazech. Dále je pojednáno o dopadech, která má rozdílné zobrazení účetních systémů (české legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví) do rozvahy a potažmo i na výsledek hospodaření podniku.

KLÍČOVÁ SLOVA

Finanční účetnictví, účetní systém, harmonizace účetnictví, rozvaha, výkaz zisku a ztrát, česká účetní legislativa, mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

ANNOTATION

This thesis analyzes the financial statements prepared in accordance with Czech accounting legislation for businesses with international financial reporting standards. Attention is first paid to the emergence of accounting and its historical development, without which it is not possible to understand the current state and possible future changes in accounting. The following is a brief description of the classification of accounting systems and approaches to the regulation of accounting. Then we discuss the harmonization of accounting systems, because of the inconsistent content of financial statements and thus the different information they provide financial statements of enterprises based in different countries. The main part of this thesis includes a comparison of the form and content of balance sheets, profit and loss account, annexes (comments) and other reports compiled according to Czech accounting legislation and IFRS. Finally, through illustrative examples demonstrate the impact of different accounting system (the Czech legislation and IFRS) data contained in the balance sheet and profit and loss account.

KEY WORDS

Financial accounting, accounting system, accounting harmonization, Balance Sheet, Statement of profit and loss, Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards (IFRS)

OBSAH

ÚVOD	13
1 Účetnictví jako zdroj informací	15
1.1 Historický vývoj účetnictví v českých zemích	20
1.1.1 Účetnictví v období Rakouska-Uherska	21
1.1.2 Vývoj účetnictví od 40.let 20.století až po současnost	22
2 Přístupy k regulaci účetnictví v mezinárodním měřítku	25
2.1 Klasifikace účetních systémů	25
2.1.1 Vnější klasifikace	27
2.1.2 Vnitřní klasifikace	29
2.2 Regulace účetnictví	31
2.2.1 Regulace po linii účetních výkazů	31
2.2.2 Regulace (po linii) běžného účetnictví	32
2.3 Harmonizace účetních systémů	32
2.3.1 Harmonizace v rámci Evropské unie	34
2.3.2 Snahy o celosvětovou harmonizaci – IAS/IFRS	36
2.3.3 Harmonizace v rámci USA – US GAAP	37
2.3.4 Konvergence IFRS a US GAAP	38
3 Komparace účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy a IFRS	39
3.1 Účetní zásady	40
3.1.1 Účetní zásady dle české legislativy	40
3.1.2 Účetní zásady dle IFRS	41
3.2 Oceňování	43
3.2.1 Oceňování dle české legislativy	44
3.2.2 Oceňování – základní koncepce dle IFRS	45
3.3 Rozvaha	46
3.3.1 Česká legislativa	47
3.3.2 IFRS	48
3.4 Výsledovka (výkaz zisku a ztráty)	51
3.4.1 Česká legislativa	52
3.4.2 IFRS	53
3.5 Příloha	56
3.5.1 Česká legislativa	57
3.5.2 IFRS	59
4 Komparace vlivu vybraných hospodářských operací na rozvahu sestavenou dle české legislativy a IFRS	61
4.1 Dlouhodobý majetek	62
4.1.1 Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování dle české legislativy	62
4.1.2 Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování dle IFRS	63
4.1.3 Příklad	64
4.2 Tržby z prodeje výrobků	66
4.2.1 Tržby z prodeje výrobků dle české legislativy	66
4.2.2 Tržby z prodeje výrobků dle IFRS	66

4.2.3 Příklad	67
4.3 Zásoby	68
4.3.1 Zásoby dle české legislativy	69
4.3.2 Zásoby dle IFRS	69
4.3.3 Příklad	71
4.4 Cenné papíry	73
4.4.1 Cenné papíry dle české legislativy	73
4.4.2 Úprava dle IFRS	74
4.4.3 Příklad	75
4.5 Rezervy	77
4.5.1 Rezervy dle české legislativy	77
4.5.2 Rezervy dle IFRS	78
4.5.3 Příklad	79
4.6 Komparace celkového vlivu vybraných transakcí na rozvahu a výkaz zisku a ztráty ..	81
ZÁVĚR	84

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dlouhodobém majetku dle české legislativy	64
Obr. 2. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dlouhodobém majetku podle IFRS	65
Obr. 3. Zachycení změn v rozvaze při účtování o tržbě za výrobky dle české legislativy	67
Obr. 4. Zachycení změn v rozvaze při účtování o tržbě za výrobky podle IFRS	68
Obr. 5. Zachycení změn v rozvaze při účtování o zásobách dle české legislativy	71
Obr. 6. Zachycení změn v rozvaze při účtování o zásobách podle IFRS	72
Obr. 7. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dluhopisu dle české legislativy	76
Obr. 8. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dluhopisu podle IFRS	77
Obr. 9. Zachycení změn v rozvaze při účtování o rezervách dle české legislativy	80
Obr. 10. Zachycení všech změn v rozvaze podle české legislativy	81
Obr. 11. Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy	81
Obr. 12. Zachycení všech změn v rozvaze podle IFRS	81
Obr. 13. Výkaz zisku a ztráty dle IFRS	82

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Manažerské účetnictví versus finančního účetnictví	19
Tab. 2. Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví	20
Tab. 3. Účetní systémy podle kulturně-sociálního hlediska	28
Tab. 4. Ocenění majetku a závazků (dle §§ 25 a 27 Zákona o účetnictví)	44
Tab. 5. Základní struktura rozvahy dle české legislativy	47
Tab. 6. Základní struktura rozvahy dle minimálních požadavků IAS 1	50
Tab. 7. Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy	52
Tab. 8. Základní struktura výkazu o úplném VH dle požadavků IAS 1	55
Tab. 9. Obecné údaje o účetní jednotce	56
Tab. 10. Úrokové sazby spotřebitelského úvěru vybraných bank	62
Tab. 11. Účetní zachycení dlouhodobého majetku dle české legislativy	64
Tab. 12. Výpočet současné hodnoty dlouhodobého majetku	64
Tab. 13. Účetní zachycení dlouhodobého majetku podle IFRS	65
Tab. 14. Účetní zachycení pohledávky (tržby za výrobky) dle české legislativy	67
Tab. 15. Výpočet současné hodnoty pohledávek	68
Tab. 16. Účetní zachycení pohledávky (tržby za výrobky) podle IFRS	68
Tab. 17. Účetní zachycení zásob dle české legislativy	71
Tab. 18. Výpočet současné hodnoty závazku	72
Tab. 19. Účetní zachycení zásob podle IFRS	72
Tab. 20. Účetní zachycení dluhových cenných papírů dle české legislativy	75
Tab. 21. Výpočet efektivní úrokové sazby	76
Tab. 22. Amortizace diskontu provedená na bázi efektivní úrokové sazby	76
Tab. 23. Účetní zachycení dluhových cenných papírů podle IFRS	76
Tab. 24. Účetní zachycení rezervy dle české legislativy	80

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK, ZNAČEK A SYMBOLŮ

ČÚS	Český účetní standard
EHS	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standard Board (Výbor pro standardy finančního účetnictví)
FÚ	Finanční účetnictví
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
ISA	International Standards on Auditing (Mezinárodní auditorské standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Mezinárodní organizace komise pro cenné papíry)
LCM	Lower of Cost or Market (nižší z hodnot)
MAU	Manažerské účetnictví
MF	Ministerstvo financí
SEC	Security and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry a burzu)
US GAAP	US Generálky Accepted Accounting Principles (americké všeobecně uznávané účetní zásady)
VH	výsledek hospodaření

Úvod

Diplomová práce se zabývá problematikou zachycení účetních operací podnikatelských subjektů podle požadavků různých účetních systémů, a to konkrétně v rámci české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS). Cílem práce je provést komparaci českých účetních standardů a IFRS, a to prostřednictvím zachycení dopadů vybraných hospodářských operací v rozvaze, popř. i výsledovce jak podle české účetní legislativy, tak i IFRS. V této práci byly použity teoretické rešerše, studium odborné literatury a analytická komparace.

Ve světě existují v současnosti dva ucelené soubory účetních zásad a standardů, které tvoří základ budoucího světového účetního výkaznictví. Jsou jimi mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a americké účetní zásady a standardy (US GAAP). Současnou podobu účetnictví nejvíce ovlivňuje snaha o celosvětovou globalizaci. Současný globální svět klade mnohem vyšší důraz na setření rozdílů mezi jednotlivými účetními systémy a vytvoření mezinárodně uznávaného účetního systému. Vzhledem k harmonizaci účetních systémů IFRS a US GAAP a z toho vyplývajících možností budoucího použití IFRS jako jediného celosvětového souboru pravidel, který upravuje sestavování a zveřejňování účetních výkazů. Ke komparaci s českou účetní legislativou upravující v současnosti vedení účetnictví podnikatelských subjektů jsou vybrány právě IFRS.

V první kapitole je věnována pozornost účetnictví jako takovému a jeho základní funkci, která spočívá v poskytování informací jeho uživatelům. Cílem účetnictví je podat věrný a poctivý obraz o finanční situaci a výsledcích hospodaření účetní jednotky. Pro správné pochopení podstaty a hodnoty poskytnutých informací je nezbytná znalost historického vývoje účetnictví - systému na daném území. Z těchto poznatků vychází následující kapitola, jež se zabývá klasifikací jednotlivých účetních systémů, regulací účetnictví v mezinárodním měřítku a přístupy k harmonizaci existujících účetních systémů. Účetnictví vždy bylo, je a bude určeno stupněm vývoje dané společnosti v oblasti kulturní, sociální, politické, ekonomické a právní.

Další kapitola analyzuje účetní výkazy sestavené dle české účetní legislativy a IFRS. Zobrazuje odlišné požadavky obou účetních systémů na rozvahu, výkaz zisku a ztráty,

přílohu (dle české legislativy), komentář k účetním výkazům (dle IFRS) a další výkazy jako je výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz cash flow ad.

Poslední kapitola zobrazuje na příkladech konkrétních hospodářských operací vliv požadavků výše zmíněných účetních systémů na údaje obsažené v rozvaze. Vybrané hospodářské operace byly zvoleny se zaměřením na typické činnosti podnikatelských subjektů. Je proto analyzováno zachycení dlouhodobého majetku, bez kterého se žádný podnik neobejde, zásob, protože se uvažuje o podniku, který vyrábí výrobky. Zkoumáno je rovněž zobrazení výnosů. Dále je věnována pozornost i možnosti koupě cenných papírů a tvorbě rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

1 Účetnictví jako zdroj informací

Účetnictví je nástroj pro sledování a zobrazení stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Je uspořádaným systémem evidence s určitými, zpravidla obecně platnými normami a definovanými pravidly.

Význam účetnictví

Základní funkce spočívá v poskytování spolehlivých informací o ekonomické zdatnosti (finanční situaci, hospodářském výsledku, stabilitě, výnosnosti vložených prostředků, o solventnosti a očekávaném vývoji) všem uživatelům. Nezastupitelná úloha účetnictví je dána tím, že zaznamenává hospodářské operace, při kterých se mění výše a struktura majetku anebo závazků podniku v průběhu jeho fungování. Významné jsou též informace o hospodaření účetní jednotky.¹

Definice účetnictví

Definice účetnictví bychom našli mnoho. Uveďme např.:

- „Účetnictví je vědou o sběru, záznamu, klasifikaci, sumarizaci a interpretaci finančních (a jim podobných) dat takovým způsobem, aby mohla být činěna podnikatelská rozhodnutí. Je jazykem podnikatelské komunikace.“
„Účetnictví se zabývá kvantifikací ekonomických jevů v peněžním vyjádření s cílem shromažďovat, zaznamenávat, oceňovat a sdělovat výsledky minulých událostí a napomoci rozhodování.“²
- „Účetnictví lze definovat jako informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak) učinit správný úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí.“³

Z citovaných definic vyplývá, že hlavním úkolem účetnictví je podávat v peněžním vyjádření pravdivé informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích.

¹ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velké kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 13-14. ISBN 978-80-251-3389-7.

² KRAFTOVÁ, I. a R. MYŠKOVÁ. Základy účetnictví, Podkladový materiál pro distanční vzdělávání. Pardubice: UPCE, 2002, s. 9. bez ISBN.

³ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, Praha: Polygon, 2004, s. 6. ISBN 80-7273-095-9.

Funkce účetnictví

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný.⁴ Dále pak poskytovat uživatelům informace o tom, jaká je finanční situace podniku a jaké jsou hospodářské výsledky za určité časové období apod. Tyto informace zachycují výši a strukturu majetku účetní jednotky, její dluhy a vlastní kapitál. Významné jsou i informace o hospodaření účetní jednotky.

Široký rozsah požadavků kladených na účetnictví vyplývá ze skutečnosti, že tento informační systém je založen na obecně uznávaných zásadách směřujících k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o skutečnosti a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné. Účetnictví plní informační funkci, tzn. poskytuje informace o stavu podniku, registrační funkci, která slouží k zápisům o jednotlivých ekonomických jevech v podniku, důkazní funkci tj. je prostředkem při vedení různých sporů, kontrolní funkci umožňující kontrolu stavu majetku a hospodaření a také slouží k vyměření daňové povinnosti.⁵

Uživatelé účetních informací

Spektrum uživatelů účetních informací je velmi široké. Mezi uživatele účetních informací patří: investoři, vlastníci, dodavatelé, ostatní věřitelé, banky, zaměstnanci, potenciální investoři, vláda a její orgány, odběratelé a široká veřejnost.⁶

Investoři požadují informace umožňující odhadnout, jaké riziko je s jejich investicemi spojeno a jakou rentabilitu mohou z těchto investic očekávat, aby se mohly rozhodnout, zda mají nakupovat či prodávat. Vlastníci sledují výnosnost prostředků vložených do podnikání. Dodavatele zajímá solventnost podniku. Ostatní věřitelé chtějí vědět, zda je podnik schopen včas hradit své závazky. Banky rozhodují na základě údajů z účetnictví, zda podniku poskytnou úvěr a jeho schopnost úvěr splatit (včetně úroků). Zaměstnancům záleží především na finanční stabilitě podniku, tj. schopnosti i v budoucnu uhradit mzdové popř. jiné nároky. Potencionální investoři potřebují informace k rozhodnutí, zda do podniku investovat, jaká bude míra výnosnosti a jaká jsou s tím spojená rizika. Vláda a její

⁴ KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 18. aktualizované vyd. Praha: Bova Polygon, 2008, s. 1. ISBN 978-80-7273-152-7.

⁵ Tamtéž, s. 3

⁶ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B. KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velké kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 14-15. ISBN 978-80-251-3389-7.

orgány chtějí znát informace týkající se řízení finanční a daňové politiky státu. Odběratelé, zvláště dlouhodobí, jsou na činnosti podniku závislí, a tak se zajímají o dlouhodobou prosperitu podniku. Veřejnost zajímají vývojové trendy a záměry, protože podnik pro ně představuje pracovní příležitosti, udržení zaměstnanosti, rozvoj místní ekonomiky apod.⁷

Právní úprava účetnictví

Účetnictví je upravováno soubory předpisů na úrovni zákonů a norem. Finanční účetnictví podnikatelských subjektů v ČR upravují následující právní předpisy:⁸

- Zákon č. 593/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.
- České účetní standardy pro podnikatele
- Další právní předpisy (Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, daňové zákony a ostatní předpisy týkající se např. pracovního práva, sociálního a zdravotního pojištění atd.).

Úkolem zákona o účetnictví je stanovit základní předpoklady pro vedení účetnictví v ČR, a to všech typů účetních jednotek. Jedná se o značně zobecněné požadavky, které jsou dále konkretizovány v prováděcích vyhláškách Ministerstva financí a Českých účetních standardech. Poslední významnou novelu zákona o účetnictví představuje zákon č. 304/2008 Sb., který se týká účetnictví státu (České republiky) a dále novelizuje některé oblasti týkající se účetních záznamů.

Účelem vyhlášky č. 500/2002 Sb. je doplnit a upřesnit Zákon o účetnictví. Vyhláška byla také několikrát novelizována, naposledy vyhláškou č. 469/2008 Sb., která s účinností od 1. ledna 2009 přinesla některé změny v oblasti přeměny společností a zavedla možnost použití zbytkové hodnoty. Vztahuje se na podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. Vydány byly ještě samostatné vyhlášky pro banky a jiné finanční instituce, podniky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, a další.

České účetní standardy vydalo Ministerstvo financí ČR s platností od 1. ledna 2004. Jejich podstatou je poskytnout uspořádaný přehled účetních metod a postupů. Obsah standardů

⁷ KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 18. aktualizované vyd. Praha: Bova Polygon, 2008, s. 2. ISBN 978-80-7273-152-7.

⁸ MALÍKOVÁ, O. a kol. Účetnictví včera a dnes, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010, s. 108. ISBN 978-80-7372-696-6.

nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví nebo jinými právními předpisy. V současné době je v platnosti 22 standardů, které jsou uvedeny v příloze č. 4.

Mezi další právní předpisy, které mají na účetnictví podnikatelských subjektů v ČR vliv, patří Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, daňové zákony, Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a ostatní předpisy, které se týkají pracovního práva, sociálního a zdravotního pojištění apod.⁹

Účetnictví finanční a manažerské

Důvodem vzniku dvou relativně nezávislých systémů finančního a manažerského účetnictví jsou rozdílní adresáti jejich informací. Finanční účetnictví slouží především vlastníkům a věřitelům, kteří posuzují zhodnocení a riziko spojené s kapitálem. Oproti tomu manažerské účetnictví usiluje o vytvoření takových finančních informací, které podpoří manažery podniku při rozhodování (pro řízení celého podniku).

Mezi kritéria způsobující rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím patří:¹⁰

- jejich obsah,
- komu jsou informace prvořadě určeny,
- dodržování stanovených účetních zásad, případně norem,
- způsob a techniky zjišťování informací,
- používání měřících jednotek,
- časové intervaly vykazování zjištěných informací a
- stupeň spolehlivosti a srovnatelnosti získaných informací.

Při srovnání manažerského účetnictví se systémem finančního účetnictví se zdůrazňuje jeho obsahově rozdílné pojetí. To se projevuje dvěma odlišnostmi:¹¹

- Manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, jež jsou vymezena např. obecně uznávanými zásadami finančního účetnictví, předmětem bilančního zobrazení může být stav a změny, které se v rozvaze finančního účetnictví příslušné země nevykazují.

⁹ MALÍKOVÁ, O. a kol. Účetnictví včera a dnes, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010, s. 108-114. ISBN 978-80-7372-696-6.

¹⁰ LANDA, M. Základy účetnictví, 2. upravené vydání Ostrava: KEY Publishing, 2011, s. 20. ISBN 978-80-7418-117-7.

¹¹ KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví, 3. doplněné a aktualizované vydání Praha: Management Press, 2010, s. 37-38. ISBN 978-80-7261-217-8.

- Manažerské účetnictví se odlišuje od finančního účetnictví také výrazně větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. Spíše v souladu s manažerskými potřebami aplikuje ocenění na úrovni předem stanovených veličin, na různých úrovních reprodukčních cen a na úrovních tzv. oportunitních nákladů a výnosů, které vyjadřují buď ušlý prospěch, nebo uspořené náklady z jiné možné varianty pokračování podnikatelského procesu.

Tab. 1. Manažerské účetnictví versus finančního účetnictví

Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
<i>Není vyžadována:</i>	<i>Nutné dodržet:</i>
Jednotná metodika účtování	Účetní zásady a jednotnou metodiku účtování
Podvojný zápis	Systémovost a podvojný zápis
Metodika oceňování	Metodiku oceňování
Pouze peněžní vyjádření jevů	Jen peněžní vyjádření jevů
Pouze skutečnost, ale jsou možné i úpravy a odhady	Jen skutečnost
Pravidelnost vykazování	Pravidelné intervaly výkaznictví (přehledy)

Zdroj: vlastní zpracování

Výstupy z manažerského účetnictví nemají takovou úroveň a kvalitu spolehlivosti jako mají výstupy finančního účetnictví. Základními nástroji řízení nákladů jsou v manažerském účetnictví různým způsobem strukturované kalkulace a rozpočty režijních nákladů využívané pro jednotlivé rozhodovací úlohy. Manažerské účetnictví (zkráceně MAU) sleduje informace především o nákladech, výnosech a zisku pro potřeby řízení podnikatelského procesu. Rozdílné je finanční účetnictví, kde je jeho hlavní odlišností jiné obsahové pojetí nákladů a výnosů a mnohem podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře a faktorech, které na ně působí.¹²

Pro náklady v pojetí manažerského účetnictví musí platit, že se jedná o spotřebu, která je účelová, tj. náklady byly spotřebovány na zcela konkrétní podnikovou činnost, či v konkrétním podnikovém útvaru a je účelná, což znamená, že spotřeba nákladů byla přiměřená vzhledem k dosaženému výstupu činnosti. U finančního účetnictví jsou náklady chápány jako jakékoliv snížení užitečnosti aktiv, nebo zvýšení závazků. Manažerské účetnictví tak v nákladech spatřuje v první řadě peněžní ocenění spotřeby zdrojů

¹² STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velké kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 675. ISBN 978-80-251-3389-7.

v podniku, která by měla být co možná nejehospodárnější vzhledem k dosaženému výstupu a účelově zaměřená na maximální zhodnocení spotřebovaných zdrojů.¹³

Tab. 2. *Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví*

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (např. spotřeba materiálu, služby, osobní náklady, ...)	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (např. spotřeba materiálu, služby, osobní náklady, ...)
Odpisy zúčtované podle odpisových plánů finančního účetnictví – z pořizovací ceny fixních aktiv	Kalkulační (časové, výkonové) odpisy zúčtované podle odpisových plánů MAU (manažerské účetnictví) – z reprodukční ceny, kalkulační náklad MAU
Úroky zúčtované a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami	Kalkulační úroky, vyjadřující také náklady kapitálu, který není úročený, kalkulační náklad MAU
Provozní manka, škody, pokuty a penále ve skutečné výši	Kalkulační riziko, vyjadřující předpokládanou úroveň těchto výdajů v budoucnosti, kalkulační náklad MAU
	Kalkulační podnikatelské osobní náklady, kalkulační nájemné, náklady v jejich ekonomickém pojetí, kalkulační náklad MAU

Zdroj: KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví, s. 63

1.1 Historický vývoj účetnictví v českých zemích

Historie účetnictví na území českých zemí je velmi zajímavá a poučná. Na základě dostupných informací lze tvrdit, že organizace účetnictví byla zde vždy na velmi vysoké úrovni.

Aby bylo možné uvažovat nad vývojem českého účetnictví je potřeba vycházet z jeho tradice. Lze historicky doložit, že obchodní účetnictví bylo v českých zemích užíváno od první čtvrtiny 17. století až do roku 1918 podle německých vzorů a ve státní správě. Od roku 1762 až do roku 1954 bylo používáno tzv. kamerální účetnictví. Naše účetnictví vychází ze systému typického pro kontinuální Evropu, to znamená, že vždy bylo regulováno právními předpisy vydanými státními orgány. U nás navíc existovala a stále existuje silná vazba mezi účetnictvím a daněmi. Během 20. století se podstatně změnil účetní systém České republiky.

¹³ HRADECKÝ, M., LANČA, J., a L.ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví, vydání první, Praha: Grada Publishing, 2008, s. 74. ISBN 978-80-247-2471-3.

1.1.1 Účetnictví v období Rakouska-Uherska

V 18. a 19. století je účetnictví charakteristické zejména svou přesností a precizností, která je typická pro celé období. Důraz byl kladen na poctivost a přesnost vyjádření a na schopnost obhájit své hospodaření před vnějším světem a být schopen v každém okamžiku dokladovat stav majetku a závazků.

Od druhé poloviny 19. století, v období mezi válkami a až do roku 1945 platily na českém území zákony z období Rakouska-Uherska. Tehdy převládal velký vliv účetních zásad a postupů německy mluvících zemí. Obchodní knihy tak byly formou vedení účetnictví. Knihy obsahovaly obchody a stav jmění obchodníka.

Účetnictví Rakouska-Uherska bylo velmi těsně svázáno kontrolou. Tato kontrola se realizovala na úrovni státu a v tomto období byla na poměrně vysoké úrovni. Instrukce zabývající se kontrolou účetnictví fungovaly již v 18. století.¹⁴

V roce 1854 bylo Generální účetní ředitelství přebudováno na Účetní kontrolní úřad. Této instituci byly podřízeny všechny účtárny včetně ústřední státní účtárny ve Vídni a státních účtárén v jednotlivých zemích.

Nejvyšší účetní dvůr kontroloval všechny účty státních úřadů, ústavů, společností, nadací a fondů, které byly dotovány ze státních prostředků, dále pak jeho kontrole podléhaly fondy a ústavy spravované státem. Kontrola se týkala nejen účetnictví, ale bylo rovněž prověřováno, zda hospodaření těchto subjektů koresponduje s rozpočtem, platnými předpisy a zásadami hospodárnosti.¹⁵

Účetní soustava v tomto období musela zajistit věrohodné údaje pro finanční řízení podniku, srovnatelnost vykazovaných údajů, přizpůsobení našeho účetnictví evropským a světovým standardům a informace pro interní i externí uživatele. V období do konce 2. světové války se používaly tři účetní soustavy, a to kamerální účetnictví, jednoduché účetnictví a podvojný účetnictví. V současné legislativě se používá účetní soustava podvojný účetnictví.

¹⁴ MALÍKOVÁ, O. a J.HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 12-14. ISBN 978-80-7372-557-0.

¹⁵ Tamtéž, s. 12-14.

Kamerální účetnictví je účetní soustava založená v 19. století. Nazývá se též kameralistika. Její název pochází z latinského kamera – pokladna. Kameralistika byla zaměřena především na státní správu. Protože až do roku 1918 byl český účetní systém právě pod vlivem německy mluvících zemí, byla tato soustava využívána i u nás. V kameralistickém účetnictví se nesleduje stav majetku, registrují se pouze příjmy a výdaje v kamerálním deníku. Operace se zapisovaly do rubrik rozdělených na příjmové a výdajové.

Soustava jednoduchého účetnictví historicky předcházela vzniku „úplného“ podvojného účetnictví. Nelze ji však chápat tak, jak existuje v současné podobě. Původní jednoduché účetnictví sleduje jen některé operace, tj. jedná se vlastně o jednodušší podobu účetnictví podvojného. V českých zemích se uplatňovala soustava jednoduchého účetnictví pod vlivem kameralistiky.

Podvojně účetnictví je založeno na bilančním principu, kdy suma aktiv se rovná sumě pasiv. Princip podvojného účetnictví spočíval v tom, že každý jednacím případ byl zaznamenáván jako soubor dávky a k ní náležející protidávky. Tento způsob účtování je vysvětlován tím, že dávka je měřítkem protidávky a opačně. Vyjádření jednotlivých případů se realizovalo v peněžních jednotkách a na dvou položkách. Princip je tedy identický jako v současném podvojném účetnictví. Účty měly v té době velmi podobnou konstrukci jako v současné době. Levá strana byla označována jako „Má dáti“ nebo „Vzal“ a představovala stranu dlužníka. Pravá strana účtu nesla označení „Dal“ a byla stranou věřitele.¹⁶

1.1.2 Vývoj účetnictví od 40. let 20. století až po současnost

V prvních poválečných volbách v roce 1946 po vítězství komunistické strany zanikla v Československu demokracie a začala sovětizace všech sfér života. Soukromé podnikatelské aktivity byly likvidovány a potlačeny rozhodovací pravomoci podniku. Účetnictví se stalo nástrojem systému plánování a především kontroly plnění plánu. Během let 1946 až 1989 proběhly celkem tři reformy, při kterých byly zcela degradovány

¹⁶ MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 23-25. ISBN 978-80-7372-557-0.

podstatné funkce účetnictví jež se historicky po celá staletí vyvíjelo. Účetnictví se tak stalo pouhým pasivním nástrojem zaznamenávání účetních operací.¹⁷

Politicko-ekonomická situace ovlivňující účetní systém v letech 1946 – 1989

Jak uvádí Malíková, „v oblasti účetnictví v období plánovaného řízení našeho hospodářství obecně docházelo k jeho sjednocování pro příslušná odvětví národního hospodářství, metodika vedení účetnictví se prohloubila až do podrobných postupů účtování všech významných hospodářských operací. Účetnictví bylo zapojeno do systému plánování a především do kontroly plnění plánu, došlo k intenzivní centralizaci, řízení účetnictví i jeho metodiky. Účetnictví se v této době zúžilo na problematiku sběru a zpracování dat o jevech, které byly historicky předmětem účetnictví.“¹⁸

Účtové třídy byly jednotné pro všechna odvětví národního hospodářství. Účetní osnova se stala nástrojem, který vymezoval soustavu základních ukazatelů hospodářské činnosti účetní jednotky.

Vývoj českého účetnictví po roce 1989

V prvních letech po změně politického systému se v oblasti účetnictví vycházelo stále z předpisů období předcházejícího. Mezi normy týkající se tohoto období patřily zákon č. 21/1971 Sb. (o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, doplněnou zákonem č. 128/1989 Sb.), nařízení vlády č. 136/1989 Sb. (o informační soustavě organizací), vyhlášku FMF č. 155/1971 Sb. (o inventarizacích hospodářských prostředků) a účtové osnovy a směrnice k nim vydané Federálním ministerstvem financí.

Účetnictví začalo opět nabývat na funkci, tj. byla snaha koncipovat jej tak, aby poskytovalo informace pro potřeby finančního řízení účetní jednotky. Tvorbu a pak také schvalování nových ekonomických zákonů týkajících se účetnictví zbrzdila politická událost - roztržení federace na Českou republiku a Slovenskou republiku (1.1.1993).¹⁹

Účetní systém byl konstruován tak, aby vyhovoval požadavkům tržního prostředí. Vycházel z účetních směrnic (direktiv) Evropské unie a reagoval na mezinárodní standardy

¹⁷ MALÍKOVÁ, O. a J.HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 44, ISBN 978-80-7372-557-0.

¹⁸ Tamtéž, s. 26.

¹⁹ Tamtéž, s. 31-32.

účetního výkaznictví (IFRS/IAS). Základní normou pro regulaci finančního účetnictví byl zpočátku Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví platný od 1. ledna 1992. Zákon o účetnictví byl na svou dobu velmi kvalitní, protože v něm byly zakomponovány jak požadavky v té době platných účetních směrnic EU, tak i některá vybraná ustanovení tehdy platných IAS. Je dodnes všeobecně platnou normou. Obsahuje většinu všeobecně světově uznávaných účetních zásad.

Od té doby bylo nutné přepracování již zastaralého zákona z roku 1991. Několikrát nebylo přepracování schváleno. Až v roce 2000 vznikla tzv. „malá“ novela zákona, která byla v prosinci roku 2000 schválena v rámci zákona č. 492/2000 Sb. K největším novelám zákona o účetnictví patřil zákon č. 353/2001 Sb., který nabyl účinnosti od 1. ledna 2002. Zavedl do účetnictví řadu významných změn a byly díky němu do české účetní legislativy zahrnuty další důležité požadavky směrnic EU a některé prvky obsažené v IFRS.²⁰ Třetí novela zákona o účetnictví - zákon č. 575/2002 Sb. začal platit soubor prováděcích vyhlášek vydaných MF ČR. České účetní standardy nebyly zatím dokončeny. A tak se stalo, že v roce 2003 platily souběžně jak nově vydané vyhlášky, tak původní opatření. Vyšší právní moc měly prováděcí vyhlášky.

S blížícím se plánovaným vstupem do Evropské Unie (v květnu 2004) bylo nutné provést další novelu (již čtvrtou) zákona o účetnictví (zákon č. 437/2003). K zásadním změnám došlo ve zrušení soustavy jednoduchého účetnictví a zavedení možnosti vedení podvojného účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro některé účetní jednotky. Definitivně přestala platit opatření MF k 31.12.2003 a od 1.1.2004 jsou v platnosti předpisy. Jsou seřazeny dle právní síly a to následovně - zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy a ostatní předpisy ovlivňující účetnictví v ČR.

Účetní jednotky, na které se vztahuje novela, musí nově účtovat v soustavě podvojného účetnictví. Ostatní účetní jednotky, na které se novela nevztahuje, pokud se nerozhodnou vést podvojný účetnictví, vedou tzv. daňovou evidenci (pouze pro potřeby zjištění základu daně z příjmů). Nadále zákon o účetnictví upravuje jen účetnictví podvojný a termín „účetní soustavy“ byl nahrazen termínem „rozsah vedení účetnictví“.

²⁰ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 69. ISBN 978-80-7372-778-9.

2 Přístupy k regulaci účetnictví v mezinárodním měřítku

V důsledku odlišného vývoje v jednotlivých zemích světa je možné se setkat s odlišnými systémy finančního účetnictví. Při klasifikaci účetních systémů je třeba sledovat určité faktory působící na účetní systémy, jsou to:²¹

- kultura, která ovlivňuje danou společnost a reflektuje po dlouhou dobu historický vývoj dané oblasti;
- právní systém uplatňovaný v dané zemi, který ovlivňuje i oblast podnikání;
- způsob získávání kapitálu, který souvisí s formou vlastnictví společností;
- daňový systém, kde se jedná zejména o oblast daně ze zisku podniků;
- politická rozhodnutí, jež mohou zcela změnit účetní systém používaný v dané zemi;
- způsob aplikace účetních zásad, politik a kvalitativních charakteristik aj.

Klasifikace účetních systémů by na základě uvedených odlišných znaků měla vyústit v rozdělení účetních systémů do skupin, jež jsou uvnitř co nejvíce homogenní a mezi sebou heterogenní. Účetní systémy používané v jednotlivých zemích se mohou čas od času měnit. Klasifikace účetních systémů by měla napomoci k popsání a porovnání rozdílných účetních systémů. Poznání rozdílnosti jednotlivých účetních systémů by rovněž mohlo napomoci k případné harmonizaci zvolených účetních systémů.

2.1 Klasifikace účetních systémů

Klasifikace je účinný způsob jak popsat a porovnat různé systémy. Činnosti zahrnující přípravu klasifikace (např. morfologické struktury apod.) by měly podporovat přesnost. Tato rozdělení by měla také pomoci při vzdělávání účetních a auditorů, kteří působí v mezinárodním měřítku.

Klasifikací je užitečné popsat a porovnat různé účetní systémy. To má pomoci zmapovat vývoj země při přechodu z jednoho účetního systému do druhého. Důležité je k přechodu nastavit ekonomické a politické parametry.

²¹ Volný překlad dle NOBES,CH. a B.R.PARKER. Comparative international accounting. 11th ed. Harlow: Prentice Hall, 2010. s. 29-51. ISBN 978-0-273-72572-6.

Existuje mnoho účetních systémů. Mezi základní znaky, kterými se od sebe odlišují, patří.²²

- vymezení okruhu uživatelů finančních účetních výkazů,
- míra regulace účetnictví,
- řešení vztahu mezi účetnictvím a daněmi,
- vykazování daně ze zisku,
- stupeň uplatňované opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku běžného roku,
- volba oceňovacích veličin, zejména pak rozsah uplatňování historických cen a
- stupeň zohlednění inflace.

Příčinou odlišností účetních systémů je rozdílný přístup k řešení vztahu mezi účetnictvím a daňovým právem. Účetní výkazy jsou v některých zemích totožné s daňovými výkazy. V jiných zemích tomu tak není. Účetnictví se navíc v jednotlivých zemích řídí vnitrostátními právními předpisy.

Účetní systém by měl používat takové postupy účetního výkaznictví, které společnost využívá pro sestavení výroční zprávy. Systémy by mohly být rozděleny do skupin podle podobnosti a rozdílů. Používají-li všechny nebo většina podniků v zemi velmi podobné účetní postupy, může to svědčit o tom, že země mohou pak být klasifikovány na základě účetních postupů.

Účetní systémy se rozdělují do různých skupin podle podobnosti a rozdílů. Mnohé země vykazují alespoň dva systémy účetního výkaznictví. Kromě účetnictví, které slouží pro daňové účely, také sestavují konsolidované výkazy s použitím mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále IFRS).

Nobes a Parker uvádějí dva možné přístupy ke členění účetních systémů, které lze nazvat jako „vnější klasifikace“ a „vnitřní klasifikace“.²³

²² KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 4-5. ISBN 80-7273-062-2.

²³ Volný překlad NOBES, CH. a B.R. PARKER, Comparative international accounting, 9th edition. Harlow: Prentice Hall, 2006, s. 60. ISBN 978-0-273-70357-9.

2.1.1 Vnější klasifikace

Vnější klasifikace je klasifikace na základě vnějších faktorů. Jak uvádí Brabec²⁴ jsou vnější klasifikace účetních systémů založeny na jiných faktorech, než jsou účetní pravidla a postupy používané při sestavování účetních výkazů. Faktory mohou být např. kultura, společenské podmínky, ekonomické prostředí či způsob regulace účetnictví. Jako příklad vnější klasifikace je zde uvedena Muellerova klasifikace a kulturní klasifikace.

Muellerova klasifikace

Gerhard Mueller připravil mezinárodní klasifikaci účetnictví (roku 1967). Jeho klasifikace účetních systémů do čtyř modelů vývoje je jednoduché uskupení. Mueller zdůrazňuje, že různá účetní pravidla, která existují v zemi a jsou dána ekonomickým, politickým a jiným prostředím, určují charakter celého systému. Pravidla musí být vybírána tak, aby vyhovovala potřebám dané země.

Mueller klasifikuje účetnictví do 4 skupin.²⁵

- Makroekonomický přístup – účetnictví je vyvinuto jako doplněk národních hospodářských politik. Příkladem je Švédsko.
- Mikroekonomický přístup – může uspět v tržním hospodářství, které má jednotlivé soukromé podniky v jádru své ekonomické podstaty. Vliv mikroekonomie vedl ke snaze, aby účetnictví odráželo ekonomickou realitu ve svých měřeních a oceňováních. Příkladem tohoto přístupu je Nizozemí.
- Účetnictví jako samostatný obor – systémy tohoto druhu se vyvíjely nezávisle na vládách a ekonomických teoriích. Příkladem může být účetní systém Spojeného království a Spojených států.
- Jednotné účetnictví – účetnictví lze použít k měření výkonu, alokaci zdrojů, posouzení velikosti odvětví a zdrojů, kontroly cen, výběru daně atd. Příkladem této skupiny účetnictví je Francie.

Mueller neklasifikuje účetní výkaznictví přímo, na základě rozdílů v praxi, ale nepřímo, na základě rozdílů v ekonomické podstatě, vládních a obchodních faktorů v rozvoji

²⁴ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 46. ISBN 978-80-7372-778-9.

²⁵ Volný překlad dle NOBES, CH. a B. R. PARKER. Comparative international accounting, 9th edition. Harlow: Prentice Hall, 2006, s. 56-57. ISBN 978-0-273-70357-9.

jednotlivých systémů. Nicméně, dalo by se očekávat, že systémy, které se vyvinuly podobným způsobem, mají podobné postupy účtování. Do určité míry tomu tak i je.

Kulturní klasifikace

Je založena na chápání účetnictví jako integrální součásti tradičních kulturních a sociálních hodnot, jež daná společnost uznává. Klasifikace účetních systémů podle kulturně-sociálního hlediska je uvedena v tabulce č. 3.

Účetní systémy jsou zařazeny do 10 skupin podle čtyř kritérií²⁶, jimiž jsou; stupeň profesionální závislosti účetních pracovníků na státní regulaci, míra flexibility účetního systému, stupeň konzervatismu a rozsah informační otevřenosti (či naopak uzavřenosti). Stupeň profesionální závislosti je dán tím, zda je účetní pracovník svázán účetními předpisy dané země, či zda se řídí obecnými zásadami, při jejichž aplikaci má určitou volnost. Míra flexibility znamená, do jaké míry je systém přizpůsobitelný potřebám jednotlivých podniků či je uniformní.

Tab. 3. Účetní systémy podle kulturně-sociálního hlediska

Skupina	Země
Anglosaská	Velká Británie, Irsko, USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland, Jižní Afrika
Germánská	Německo, Rakousko, Švýcarsko, Izrael
Nordická	Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko, Holandsko
Vyvinutá latinská	Francie, Belgie, Itálie, Španělsko, Brazílie, Argentina
Rozvojová latinská	Portugalsko, Mexiko, Kostarika, Guatemala, Salvador, Panama, Venezuela, Kolumbie, Peru, Ekvádor, Uruguay, Chile
Blízkovýchodní	Arabské státy, Turecko, bývalá Jugoslávie, Řecko
Vyvinutá asijská	Japonsko
Rozvojová asijská	Indonésie, Pákistán, Tchaj-wan, Thajsko, Indie, Malajsie, Filipíny
Koloniální asijská	Hongkong, Singapur
Africká	Východní Afrika, západní Afrika

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. a kol., Finanční účetnictví-světový koncept, s. 9.

²⁶ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept, . 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 9. ISBN 80-7273-062-2.

2.1.2 Vnitřní klasifikace

Vnitřní klasifikace účetních systémů je zaměřena přímo na podstatu účetních systémů. Tento přístup se zabývá klasifikací jednotlivých účetních systémů na základě pravidel či praktik používaných určitou skupinou účetních jednotek při přípravě účetních výkazů.²⁷

Mueller a Gernon-Meek na základě svého průzkumu provedeného v posledních desetiletích vytipovaly čtyři modely s následující charakteristikou:²⁸

- Anglosaský model zastoupený zeměmi - Velká Británie, USA a Holandsko. Jeho cílem je uspokojit informační potřeby externích uživatelů účetních výkazů, aby si o podniku mohli učinit správný názor.
- Kontinentální model - řadí se sem většina zemí kontinentální Evropy, Japonsko a francouzsky hovořící africké státy. Účetnictví je regulováno právními normami a je tudíž do značné míry podřízeno daňovým zákonům. Nepodává věrný obraz o podniku tak, jak ho chápe anglosaský model.
- Jihoamerický model - jeho reprezentanty je většina států Jižní Ameriky. Cílem účetnictví je uspokojovat především potřeby vlády a daňových orgánů (daňové výkazy jsou mnohdy zároveň výkazy účetního účetnictví).
- Smíšený model - patří sem zbytek zemí. Zde účetnictví odráží přechod od centrálně řízené ekonomiky k tržně orientovanému hospodářství.

Třídění podle modelu a nové údaje

Způsoby klasifikace účetních systémů by bylo možné kritizovat pro nepřesnost v definici toho, co je třeba kam zařadit; chybějící model pro srovnání statistických výsledků; absenci hierarchie, která by přidala více jemnosti k zobrazení velikosti rozdílů mezi jednotlivými zeměmi a nedostatek posudku ve výběru důležitých diskriminací. Existující problémy v klasifikacích se Nobes snažil ve svých vlastních průzkumech (roku 1983) odstranit. Jsou to veřejné obchodní společnosti, jejíž účetní závěrky jsou obvykle k dispozici a jejíž praktiky mohou být snadno objeveny. Jedná se o mezinárodní rozdíly ve vykazování mezi těmito společnostmi, které jsou v zájmu akcionářů, věřitelů, auditorských firem, daní, vedením podniku a dalších subjektů.

²⁷ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 48. ISBN 978-80-7372-778-9.

²⁸ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept, 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 7-8. ISBN 80-7273-062-2.

Hypotetické rozdělení podobné tomu na obrázku, který je uvedeno v příloze A1, bylo založeno na některých vysvětlujících proměnných např. význam vlivu státu nebo ekonomiky. Některé popisy jsou uvedeny v bodech větvení na již výše uvedeném obrázku. Na obrázku je navrhovaná klasifikace účetních systémů v některých vyspělých západních zemích, která obsahuje právě základní třídění účetních systémů na mikroekonomický a makroekonomický model.

Kritérium pro třídění účetních systémů je jejich rozdělení na makroekonomický a mikroekonomický koncept účetnictví. **Mikroekonomický koncept** chápe účetnictví především jako nástroj sloužící jednotlivým podnikatelským subjektům ke sledování jejich ekonomických aktivit. Je uplatňován v ekonomikách, které jsou založeny na ekonomické praxi a ekonomické teorii. Účetnictví by v rámci tohoto konceptu mělo poskytovat informace o finanční situaci a výkonnosti podniku. Přístup je typický zejména v anglosaských zemích, kdy je účetnictví regulováno pomocí všeobecně uznávaných standardů účetního výkaznictví (jako jsou např. US GAAP či IFRS).

Makroekonomický koncept účetnictví vychází především z potřeb státu v oblasti národohospodářské politiky. Vyznačuje se vládními legislativními či daňovými zásahy do finančního účetnictví. Jak uvádí Kovanicová²⁹ makroekonomický koncept: „*Je podpořen názorem, že podnik vyvíjí svoji činnost pod limitujícími podmínkami okolního prostředí a že podnikové cíle se musí ekonomické politice státu konec konců přizpůsobit. Při této koncepci se účetnictví podřizuje obecnému zájmu.*“ Účetní systém je řízený státními orgány pomocí daňových předpisů. Přístup je typický pro země kontinentální Evropy.³⁰

Účetní systém ČR je ovlivněn legislativou a daňovou soustavou (především, co se týká daně z příjmu). Účetnictví bylo ovlivňováno historicky systémem německým, ve kterém byla regulace účetnictví součástí obchodního práva. Český účetní systém lze zařadit do skupiny účetních systémů ovlivňovaných makroekonomickým konceptem.³¹

²⁹ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 7. ISBN 80-7273-129-7.

³⁰ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 49-50. ISBN 978-80-7372-778-9.

³¹ MALÍKOVÁ, O. a kol. Účetnictví včera a dnes, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010, s. 71. ISBN 978-80-7372-696-6.

2.2 Regulace účetnictví

Usměrňování finančního účetnictví probíhá v různých státech světa odlišným způsobem a v různém rozsahu. To je dáno tradicemi, zvyklostmi, ekonomickým a legislativním prostředím dané země.

Řízení účetnictví se uskutečňuje v jednotlivých zemích jedním ze dvou způsobů:³²

- z vnějšku podniku nebo
- jako samoregulace.

Regulace z vnějšku představuje řízení účetnictví prostřednictvím státu. Dochází tak k unifikaci účetnictví. Účetnictví se tak ocitá stále více pod tlakem státní instituce pověřené řízením účetnictví, méně pod vlivem všeobecně světově uznávaných účetních zásad a standardů (norem).

Samoregulace znamená, že usměrňování účetnictví zabezpečuje přímo podnik. Účetní expert se řídí obecně uznávanými účetními zásadami a národními účetními standardy. Slábne zde vliv státních institucí podle závislosti na tom, jaká míra samoregulace se uplatňuje.

Některé země regulují pouze účetní výkazy (určují jejich obsah, strukturu popř. i formu), jiné regulují běžné účetnictví (týkající se metodiky a postupů účtování), a to v různém stupni podobnosti a také do různé hloubky. Usměrňování může v jednotlivých zemích probíhat jedním z uvedených způsobů nebo oběma směry současně.

Účetnictví je ovlivněno tím, do jaké míry je regulováno. V ČR se regulace účetnictví jeví jako smíšená, neboť účetní systém se řídí jak zákonem o účetnictví, tak českými účetními standardy. Obě normy vydává MF, proto lze soudit, že české účetnictví je stále pod silnou regulací státu.

2.2.1 Regulace po linii účetních výkazů

Vychází se při ní z požadavků, které kladou na účetní výkazy její uživatelé (vlastníci, manažeři firmy i řada externích uživatelů aj.). Často jsou tyto požadavky podloženy i legislativně (v obchodních zákonech, daňových zákonech, zákonech o burzách a cenných

³² KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept, 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 10. ISBN 80-7273-062-2.

papírech ad.). Běžné účetnictví je usměrňováno nepřímo tím, že jsou vymezeny požadavky na účetní výkazy.

Do usměrňování běžného účetnictví více vstupují různé nevládní profesní organizace dané země (účetní, podnikatelské, auditorské, burzovní aj.). Z toho důvodu, aby měly jistotu, že předkládané výkazy budou mít požadovanou vypovídací schopnost. Mezi nejvýznamnější normy platné pro danou zemi patří národní účetní standardy. U nás se jedná o české účetní standardy pro podnikatelské subjekty. V některých zemích (anglosaská oblast) se navíc vychází při vedení běžného účetnictví z právních tradic státu – z toho, co je dlouhodobě, zvykově uznáváno, aniž vyvstává potřeba tyto zvyklosti zakotvit v zákoně (jedná se o tzv. zvykové právo).

2.2.2 Regulace (po linii) běžného účetnictví

Regulace se zaměřuje na zobrazení jednotlivých ekonomických jevů. Účetní výkazy jsou upraveny jen formálně. Výsledkem usměrňování běžného účetnictví je jeho normativní úprava ve formě účtové osnovy a závazných postupů účtování s případnou možností volby z přípustných řešení. Silná regulace v této oblasti vede k jednotné formě účtové osnovy (obvykle pro určitý typ organizací). Tato regulace je charakteristická pro kontinentální Evropu.³³

2.3 Harmonizace účetních systémů

Harmonizace je proces sbližování, sjednocování metod a postupů používaných v účetnictví jednotlivých zemí. Hlavním důvodem harmonizace je zajištění srovnatelnosti vykazovaných informací pro potřeby jejích uživatelů. Nejednotnost v národních úpravách účetnictví jednotlivých států vedla ke snaze harmonizovat účetnictví. Cílem harmonizace je, aby informace, které jsou obsahem účetních výkazů, byly srovnatelné. Snahy o harmonizaci se objevují již několik desítek let, při svém uplatnění však narážejí na bariéry ze strany svých potenciálních uživatelů např. bariéry týkající se rozdílného jazyka, odlišnosti ekonomické, právní, daňové, politické povahy atd.³⁴

³³ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept, 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 11-12. ISBN 80-7273-062-2.

³⁴ KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou, I. díl, vydání první. Jihlava: VOX, 2002, s. 8. ISBN 80-86324-22-2.

Z důvodu nejednotnosti účetních systémů a současné potřebě získávat srovnatelné informace o společnostech setkávajících se na mezinárodním trhu, je usilováno nejen o harmonizaci účetních soustav, ale i o dosažení jejich shody (konvergenční).

Překážky harmonizace

Nejpodstatnější z překážek je velikost rozdílů mezi účetními postupy různých zemí. Klasifikací účetních systémů se zabývá kapitola 2.1, kde jsou zmíněny významné rozdíly v účetních postupech. Překážkou může být i nedostatečná regulace v rámci celého světa (česká legislativa, IAS/IFRS, směrnice EU a americké US GAAP). České účetní legislativě je podřízeno finanční účetnictví daňovým předpisům a pak stejně jako v celé EU ani v ČR neprobíhá přijímání účetní legislativy výlučně dle požadavků odborné veřejnosti, ale do právních předpisů jsou začleňovány i požadavky různých zájmových skupin.³⁵

Dalším problémem je nacionalismus. Ten se může projevit v neochotě přistoupit na kompromisy týkající se změn účetních postupů v ostatních zemích. Neochota může existovat jak na straně účetních a firem, tak ze strany států, které nechtějí ztratit svou suverenitu. Důvodem je také nedostatek znalostí nebo zájmu o účetnictví. V některých případech je to i obava, že by bylo obtížné měnit mezinárodně stanovené standardy v reakci na změnu současných vývojových tendencí.

Důvody pro harmonizaci

Tlak na mezinárodní harmonizaci pochází od těch, kteří regulují, připravují a používají finanční výkazy. Investoři a finanční analytici musí být schopni porozumět účetním závěrkám zahraničních společností, jejichž akcie budou chtít koupit. Mají zájem se ujistit, že prohlášení z různých zemí jsou spolehlivá a srovnatelná. Také je důležité mít důvěru ve spolehlivost kontroly.

Pro nadnárodní společnosti je harmonizace účetnictví hodně důležitá. Bylo by mnohem jednodušší, pokud by příprava a konsolidace účetní závěrky na celém světě byly připraveny na stejném základě. Prospěch z harmonizace budou mít společnosti při rozhodování o použití informací manažerského účetnictví při hodnocení investic, výkonnosti a dalších jiných rozhodování. Vlády v rozvojových zemích mohou snáze

³⁵ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 72. ISBN 978-80-7372-778-9.

pochopit a kontrolovat činnost nadnárodních společností účetního výkaznictví, pokud byly standardizovány. To znamená v některých případech více zveřejňovaných informací podle shodných postupů.

Harmonizaci je třeba chápat jako proces, který se neustále vyvíjí. V současné době existují tři linie harmonizace účetnictví:³⁶

- Harmonizace v rámci Evropské unie
- Snahy o celosvětovou harmonizaci (IAS/IFRS)
- Harmonizace v rámci USA (US GAAP)

A nově nabývá na významu i konvergence IFRS a US GAAP.

2.3.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

Právní základ harmonizace se uskutečňuje přizpůsobováním legislativy členských států prostřednictvím vydaných norem – tzv. direktiv. Direktivy zabudovává každá země Evropské unie do své národní úpravy. Pro oblast účetnictví existují dvě direktivy, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie. Jedná se o 4. direktivu, a 7. direktivu.³⁷

Čtvrtá direktiva EU

Čtvrtá direktiva č. 78/660/EHS byla přijata 25. července 1978 Radou Evropského společenství. Obsahem 4. Směrnice Rady byla struktura roční účetní závěrky, tj. obsah rozvahy, výsledovky a přílohy k nim. Roční účetní závěrka musí podávat věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční situaci a o hospodářském výsledku společnosti.

Cílem čtvrté směrnice Rady Evropského společenství je sblížit účetní systémy členských a přidružených zemí a zajistit tak srovnatelnost účetních výkazů finančního účetnictví. Obsahuje ustanovení týkající se zejména formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy a výroční zprávy, zveřejňování účetních výkazů.³⁸

³⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 3. ISBN 978-80-251-1950-1.

³⁷ KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví-světový koncept, 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 17-18. ISBN 80-7273-062-2.

³⁸ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 20. ISBN 80-7273-129-7.

Směrnice uvádí též důležitá pravidla oceňování, kdy je možné se při oceňování setkat s požadavkem, aby bylo použito pro ocenění kromě historických cen i fair value.³⁹

Obecným základem harmonizovaného účetnictví zemí Evropské unie jsou podle této směrnice všeobecně uznávané účetní zásady, které se zde označují jako obecné principy. Ve směrnici nejsou uspořádány systematicky. Členskými zeměmi ukládá povinnosti přizpůsobit se účetním předpisům během určitého časového intervalu, týkající se kapitálových společností, předpisů obsažených v této směrnici.⁴⁰

Sedmá direktiva EU

Sedmá direktiva č. 83/349/EHS byla přijata 13. června 1983, se týká požadavků Evropské unie na konsolidované účetní výkazy. Směrnice vycházela z nutnosti přehledně sestavovat účetní závěrky podniků tak, aby poskytovala informace potřebné pro třetí strany. Ve směrnici jsou stanoveny podmínky, na základě kterých musí být konsolidovaná účetní závěrka sestavována, auditovaná a zveřejňována. Též výroční zpráva musí být sestavována a zveřejňována.

Tato směrnice ponechává menší prostor pro právo volby, při úpravě účetnictví, protože konsolidace se mnohdy týká nadnárodních společností, jež mají své pobočky v mnoha zemích světa.⁴¹ Cílem této směrnice je především ochrana zájmů akcionářů.

Původní 8. direktivu č. 84/253/EHS týkající se auditu účetních závěrek nahradila **směrnice č. 2006/43/ES** upravující audit ročních a konsolidovaných účetních závěrek.⁴² Zrušená směrnice rovněž neobsahovala konkrétní pravidla týkající se regulační spolupráce členských států a zemí třetího světa. V důsledku této směrnice byly v rámci celé EU zavedeny Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a členskými státy byla zároveň uložena povinnost vytvořit orgány pro dohled nad činností auditu.

³⁹ Výraz fair value je obvykle překládán jako reálná hodnota, což není příliš výstižný pojem pro význam tohoto pojmu.

⁴⁰ KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví-světový koncept. 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 18-19. ISBN 80-7273-062-2.

⁴¹ Tamtéž, s. 21.

⁴² BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 66. ISBN 978-80-7372-778-9.

Novelizace direktiv Evropské unie

Direktivy nejsou do úrovně evropských účetních standardů rozpracovány. Z toho důvodu byla upravena pravidla platných účetních směrnic týkající se pravidel (novelou r. 2001) oceňování ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek. Důvodem těchto změn jsou dynamicky se rozvíjející finanční trhy, objevení nových finančních nástrojů jako např. futures, opce, forwardy, swapy atd.

2.3.2 Snahy o celosvětovou harmonizaci – IAS/IFRS

Soukromou aktivitou několika účetních profesionálů byl v roce 1973 založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Committee) s cílem vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů (IAS). Mezinárodní účetní standardy obsahují úvod, předmluvu k výkladu standardů, koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů a účetní standardy. Koncepční rámec IAS se zabývá účetními výkazy finančního účetnictví, které jsou určeny pro externí uživatele, jímž slouží jako zdroj informací o podniku.⁴³

IFRS představují standardy, které upravují účetní výkazy ziskově orientovaných podniků. Výkazy se sestavují zpravidla jednou ročně a uživatelům poskytují informace o finanční situaci podniku, o jeho výkonnosti a o změnách ve finanční pozici.

Počet standardů se v současnosti v čase mění, kdy některé standardy jsou rušeny a nahrazovány novými. V současné době existují jak původní IAS (neúplná číselná řada IAS1-IAS41), tak i nově vydávané IFRS (IFRS1-IFRS13).⁴⁴ Standardy obsahují koncepční rámce pro přípravu a předkládání výkazů finančního účetnictví, který je společný pro všechny standardy. Standardy obsahují i variantní řešení konkrétních problémů. V případě, že společnost sestavuje výkazy podle Mezinárodních účetních standardů, musí zveřejnit, podle které varianty bylo postupováno.⁴⁵

IFRS se postupně stává celosvětově používaným. K rozšíření jeho aplikace přispělo zejména v roce 2000 doporučením IOSCO, aby členské burzy uznávaly účetní závěrky

⁴³ KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví-světový koncept. 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002, s. 24-26. ISBN 80-7273-062-2.

⁴⁴ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 74. ISBN 978-80-7372-778-9.

⁴⁵ KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou, vydání první. Jihlava: VOX, 2002, s. 10. ISBN 80-86324-22-2.

sestavené na základě těchto standardů. Od roku 2005 se IFRS staly povinné pro podniky, jejichž cenné papíry jsou kótované na evropských burzách. Zásada dobrovolného přijetí jednotlivými státy a to, že není zavádění nijak časově vázáno, brání většímu rozšiřování mezinárodních standardů.⁴⁶

2.3.3 Harmonizace v rámci USA – US GAAP

US GAAP představují soubor národních účetních standardů Spojených států amerických. Jak uvádí Malíková, jedná se o „ ... nejstarší a nejvíce propracovaný soubor účetních principů týkající se sestavování a zveřejňování účetních výkazů kapitálových společností, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů, vznikl v USA. Následkem krachu newyorské burzy začaly ve 30. letech snahy USA vytvořit takový soubor zásad, který by zamezil nevěrohodnosti účetních výkazů“. ⁴⁷ Tím byla pověřena SEC v roce 1934, která delegovala svůj úkol na Výbor pro vydávání standardů finančního účetnictví (FASB). Výbor tvoří odborníci z oblasti účetnictví spolupracující s odbornou veřejností na tvorbě nových standardů či změn ve stávajících standardech.

Avšak vzhledem k rostoucímu vlivu nadnárodních společností začínají americké účetní standardy stále více pronikat i do Evropy. Jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinnou je především ekonomický význam a síla Spojených států amerických, ale i kvalita tohoto systému národní regulace účetnictví tvořená nejen standardy, ale i různými doporučeními, interpretacemi, které vydávají různé americké instituce.

US GAAP neboli tzv. všeobecně uznávané účetní principy byly zpracovány Radou pro standardy finančního účetnictví. Společnosti, které chtějí na newyorské burze kótovat cenné papíry, musí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP.⁴⁸

US GAAP nejsou závazným předpisem, tvoří spíše soubor doporučení. Jedná se o systém regulace založený na zvykovém právu. Obecné účetní zásady představují základ pro tvorbu účetních předpisů a sestavování účetních výkazů podniků. Není v nich stanoveno, jak se má účtovat, pouze je definován obsah a minimální rozsah účetních informací

⁴⁶ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 76. ISBN 978-80-7372-9.

⁴⁷ MALÍKOVÁ, O. a kol. Účetnictví včera a dnes, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010, s. 80. ISBN 978-80-7372-696-6.

⁴⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 3. ISBN 978-80-251-1950-1.

zveřejňovaných podnikem v příslušných účetních výkazech. Formát výkazů ani jednotlivé položky také nejsou závazně stanoveny. Jako zdroj informací při sestavování účetních výkazů lze využít různých předpisů, které jsou vydávány různými americkými institucemi.⁴⁹

2.3.4 Konvergence IFRS a US GAAP

Stále větší propojenost finančních trhů a sílíci globalizace si vyžaduje existenci pouze jediných vysoce kvalitních, mezinárodně srovnatelných standardů účetního výkaznictví. Investorům a dalším uživatelům tak poskytnou lepší srovnání užitečné pro jejich rozhodování. Projekt konvergence IFRS a US GAAP se zavázali zahájit nejvýznamnější tvůrci standardů finančního výkaznictví (IASB a FASB) v roce 2002 prostřednictvím Dohody z Norwalku.

Oba systémy se v některých oblastech odlišují. Jsou sice založeny na obecných zásadách, které mají vést prostřednictvím respektování těchto zásad k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace podniku. Jako by se navzájem doplňovaly, tam kde IFRS neposkytuje dostatečně přesný a podrobný návod, jak v praxi postupovat, lze řešení dané problematiky hledat v rámci US GAAP. A zase naopak v případech, kdy dochází ke ztrátě orientace v jednotlivých postupech US GAAP, je možné získat stručný přehled daného problému prostřednictvím IFRS.⁵⁰

Shrnutí

Měla by být využívána pravidla upravující způsob sestavování a zveřejňování účetních výkazů, která jsou požadována uživateli finančních informací. Z tohoto důvodu se jeví jako nejlepší varianta konvergence IFRS a US GAAP. Řešením je, aby jednotlivé státy světa buď přijmuly tyto standardy za svůj národní účetní systém nebo je alespoň zapracovaly do svých národních účetních předpisů. Tím by došlo ke zvýšení srovnatelnosti informací obsažených v účetních výkazech podnikatelských subjektů celosvětově.

⁴⁹ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 77-80. ISBN 978-80-7372-778-9.

⁵⁰ MLÁDEK, R. IFRS (IAS) versus US GAAP. Účetnictví, 2002, roč. 50, č.9, s. 4-7. ISSN 0139-5661.

3 Komparace účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy a IFRS

Hlavním smyslem účetních výkazů je vyjádření pravdivé informace, z níž lze získat věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci podniku. Účetní výkazy jsou důležitou souhrnnou informací o podniku sloužící nejen pro vnitřní uživatele (manažery, vlastníky), ale zároveň jsou zveřejňovanou informací o účetní jednotce, která je poskytována vnějším uživatelům. Význam přílohy a účetních výkazů je důležitý zejména pro srovnání v čase. Proto je nutné, aby zde byly uváděny účetní zásady (pravidla) a způsob oceňování, na jejichž základě byla účetní závěrka za příslušné účetní období sestavena a aby tyto zásady byly stálé. To pak slouží ke srovnání údajů podniku v jednotlivých letech, ale i ke srovnání různých podniků.⁵¹ Děrgel uvádí: „Účetní závěrka představuje komplexní účetní pohled na účetní jednotku, která díky jednotné metodice umožňuje rychlé a srozumitelné seznámení se s jejími základními hospodářskými výsledky a srovnání s ostatními účetními jednotkami.“⁵²

Účetní závěrka dle české účetní legislativy je definována jako nedílný celek, který tvoří:⁵³

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty a
- příloha, jež vysvětluje a doplňuje informace předchozích částí závěrky.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích (cash flow) nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Součástí účetní závěrky upraveny dle IFRS v IAS 1:⁵⁴

- rozvaha – výkaz o finanční pozici,
- výkaz o finanční výkonnosti (výsledovka),
- výkaz o úplném hospodářském výsledku (lze sestavit buď jako samostatný výkaz nebo součást výsledovky),
- výkaz změn vlastního kapitálu,

⁵¹ MALÍKOVÁ, O. a J.HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 87-88. ISBN 978-80-7372-557-0.

⁵² DĚRGEL, M. Účetní závěrka. Účetnictví v praxi, Wolters Kluwer ČR, 2011, ročník XV, 12/2011, s. 5. ISSN 1211-7307

⁵³ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velké kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 437. ISBN 978-80-251-3389-7.

⁵⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 16. ISBN 978-80-251-1950-1.

- výkaz cash flow, a
- komentář k účetním výkazům

IAS 1 obsahuje zejména požadavky na obsah rozvahy, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a komentáře k účetním výkazům. Výkazu peněžních toků je věnován samostatný standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků. Rozvaha je založená na bilancování majetku a zdrojů jeho krytí.

3.1 Účetní zásady

Účetní zásady jsou též v literatuře označeny jako základní předpoklady pro sestavení účetních výkazů. Základní předpoklady jsou, jak dle české legislativy, tak dle IFRS, akruální báze a předpoklad trvání podniku. Mezi další zásady patří kvalitativní charakteristiky účetní závěrky podle české legislativy jsou to srozumitelnost, významnost (relevance), spolehlivost a srovnatelnost. IFRS uvádí jako základní kvalitativní charakteristiky relevanci a věrné zobrazení, jež jsou upřesněny pomocí čtyř doplňujících charakteristik.

3.1.1 Účetní zásady dle české legislativy

Hlavní účetní zásadou je věrné a poctivé zobrazení. V § 7 zákona o účetnictví definuje věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví následujícím způsobem: *„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uložena na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinná zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá“.*⁵⁵

Akruální báze znamená, že výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány v období, kdy k nim dochází. Jsou zaznamenány v účetních knihách a zohledněny v účetních závěrkách za období, ke kterým se skutečně vztahují.

⁵⁵ Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Účetní informace vycházejí z předpokladu **trvání podniku** v dohledné budoucnosti, to znamená, že podnik není nucen likvidovat nebo podstatně omezit rozsah své činnosti.⁵⁶

Srozumitelnost se chápe to, že údaje v účetní závěrce musí být sestaveny, vykázaný a zveřejněny takovým způsobem, aby si uživatel učinil celkovou představu o finanční situaci účetní jednotky.

Významnost spočívá v tom, že účetní závěrka musí obsahovat všechny významné údaje a souvislosti. Významné údaje mohou být vyloučeny z účetní závěrky pouze z důvodu, že nejsou srozumitelné pro uživatele. Informace se považuje za významnou, pokud její neuvedení nebo chybné uvedení může ovlivnit úsudek osoby, která tuto informaci využívá.

Spolehlivost je chápána pod věrným a pravdivým obrazem o předmětu účetnictví. Informace uváděné v účetní závěrce musí být úplné a včasné z hlediska využití pro uživatele účetních výkazů.

Srovnatelnost lze vysvětlit tím, že údaje v účetní závěrce musí umožňovat srovnatelnost s předchozími účetními obdobími a popř. i s jinými účetními jednotkami, tj. zejména dodržování stálosti používaných metod ad. Podstatné změny a odchylky mezi jednotlivými obdobími musí být popsány v příloze se zdůvodněním.⁵⁷

3.1.2 Účetní zásady dle IFRS

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí být při sestavení účetní závěrky splněny - aktuální bázi a předpoklad trvání podniku v budoucnosti.

IAS 1 obecná východiska dále doplňuje o následující předpoklady:

- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti

Standard IAS 1 uvádí, že správná aplikace IFRS vede většinou k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti v účetnictví. Pokud není daný problém explicitně upraven v některém ze standardů, je třeba postupovat v souladu s východisky v koncepčním rámci a s IAS 8 (Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby).

- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

⁵⁶ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s.17-20. ISBN 978-80-251-3389-7.

⁵⁷ MALÍKOVÁ, O. a J.HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 99-100. ISBN 978-80-7372-557-0.

Hospodářský výsledek zjištěný na **akruální bázi** je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů a lépe odráží výkonnost podniku v daném účetním období oproti výsledku zjištěnému na základě peněžní báze (rozdíl příjmů a výdajů).

Účetní závěrka vychází z předpokladu **trvání podniku** v budoucnosti, což znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti a bude pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti.⁵⁸

Koncepční rámec vymezuje dvě základní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, a to relevanci a věrné zobrazení.⁵⁹

Relevance překládaná jako významnost nebo důležitost spočívá v zobrazení každé informace, která je podstatná či významná.

Věrné zobrazení spočívá v zobrazení skutečnosti tak, jak má být zobrazena. Tato zobrazení musí být úplné, neutrální a bezchybné.

Základní kvalitativní charakteristiky jsou dále upřesněny pomocí čtyř doplňujících charakteristik.⁶⁰

- srovnatelnost,
- ověřitelnost,
- včasnost a
- srozumitelnost.

Srovnatelnost je důležitá v průběhu času a v prostoru, předpokladem pro srovnatelnost je konzistence použitých metod oceňování, způsobu odpisování apod. Když dojde ke změně ve vykazování, musí účetní jednotka srovnatelné údaje překlasifikovat podle nově použitých metod a postupů. Nutné je zveřejnit podstatu, částku a důvod jakéhokoliv překlasifikování. Pokud není překlasifikování možné, je nutné uvést důvod a podstatné

⁵⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 17. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁵⁹ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 99. ISBN 978-80-7372-778-9.

⁶⁰ FASB. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. [online] Norwalk: Financial Accounting Foundation, c2010. [cit. 2012-04-15].
Dostupný z <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application%2Fpdf>.

změny, které by nastaly, kdyby částky byly překlasifikovány.⁶¹

Ověřitelnost by měla zajistit, že různí kvalifikovaní a nezávislí uživatelé neposoudí stejnou skutečnost rozdílně.

Včasnost spočívá v poskytnutí informací v době, kdy je uživatelé potřebují.

Srozumitelnost patří mezi základní předpoklad, aby uživatelé účetních výkazů byli dostatečně vzděláni v oboru účetnictví a byli schopni vykazovaným údajům rozumět. Složité informace by neměly být z výkazů vyloučeny, jak je tomu v české legislativě.

Dílčí shrnutí

Podle českých účetních předpisů bude věrného a poctivého obrazu skutečnosti nejlépe dosaženo dodržováním všech ustanovení zákona o účetnictví a souvisejících předpisů. Účetní předpisy jsou však dle české účetní legislativy podřízeny ustanovením zákona o daních z příjmů. Oproti tomu IFRS dávají přednost ekonomické podstatě jednotlivých transakcí, které věrně popisují skutečnou situaci konkrétního podniku. Lze tak konstatovat, že IFRS obsahují daleko exaktnější definici kvalitativních charakteristik informací obsažených v účetních výkazech.

3.2 Oceňování

Užitná hodnota informací poskytovaných účetnictvím je ve velké míře závislá na způsobu ocenění použitém při účtování jednotlivých operací. Na tom, který z více možných způsobů ocenění majetku a závazků se v daném systému účetnictví použije, závisí obsah a vypovídací schopnost prakticky všech základních finančních veličin zjišťovaných v účetnictví.

Na zvoleném způsobu oceňování závisí jak peněžní vyjádření individuálních aktiv a závazků podniku a tím i celková suma aktiv a celková suma závazků, tak i velikost vlastního kapitálu. Odvozeně pak z oceňování vyplývá výše nákladů, které vyjadřují spotřebu či snížení aktiv a zvýšení závazků, a tak ovlivňují výši výsledku hospodaření za dané období. Oceňování aktiv a závazků je komplikováno skutečností, že tržní ceny aktiv,

⁶¹ MALÍKOVÁ, O. a J.HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 99-100. ISBN 978-80-7372-557-0.

kteřé podnik drží, se v důsledku vývoje nabídky a poptávky na příslušených trzích běžně mění, dále se běžně mění i kupní síla peněžní jednotky v účetnictví používaná.⁶²

3.2.1 Oceňování dle české legislativy

V souladu s platným zákonem o účetnictví podniky musí oceňovat majetek a závazky jednak k okamžiku uskutečnění účetního případu a dále k rozvahovému dni. Zákon rozpoznává ocenění:⁶³

- pořizovací cenou – cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisí. Oceňuje se tak dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, zásoby, cenné papíry a podíly, derivátové operace a pohledávky nabyté za úplatu či vkladem.
- reprodukční pořizovací cenou – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Oceňuje se tak majetek v případě bezúplatného nabytí a majetek vyrobený ve vlastní režii.
- vlastními náklady – přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost, část nepřímých nákladů spojených s výrobou. Oceňují se tak zásoby vlastní výroby, dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek vyrobený ve vlastní režii.
- jmenovitou hodnotou – oceňují se tak pohledávky, závazky, peněžní prostředky a ceniny.

Tab. 4. Ocenění majetku a závazků (dle § 25 a 27 Zákona o účetnictví)

Rozvahová položka	Při pořízení	K rozvahovému dni
Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	Pořizovací cena / reprodukční pořizovací cena / vlastní náklady	Zůstatková cena, nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Nakupované zásoby	Pořizovací cena / reprodukční pořizovací cena	Nižší z hodnot (pořizovací cena/reprodukční cena vs. tržní cena)
Pohledávky	Jmenovitá hodnota / pořizovací cena	Nižší z hodnot (jmenovitá hodnota/pořizovací cena vs. tržní cena)
Majetkové cenné papíry k obchodování	Pořizovací cena / reprodukční pořizovací cena	Reálná hodnota

Zdroj: STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011-Velká kniha příkladů, zachycení vybraných rozvahových položek, s. 70

⁶² KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 96-97. ISBN 80-7273-129-7.

⁶³ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 69. ISBN 978-80-251-3389-7.

3.2.1 Oceňování – základní koncepce dle IFRS

V koncepčním rámci jsou definovány výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky:⁶⁴

- historické náklady – vycházejí z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky nutné vynaložit na její získání v době pořízení.
- běžná cena – cena, která by musela být zaplacená, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění. Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – kupce, který hodlá majetek znovu pořídit.
- realizovatelná (vypořádací) hodnota – ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku, který hodlá majetek prodat.
- současná hodnota – oceňovací přístup, při němž jsou aktiva oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání.

Koncepční rámec nezahrnuje model **fair value**. Ocenění ve fair value je využíváno v řadě standardů. Fair value je definované jako částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Používá se i v českých účetních předpisech. Je označována jako „reálná hodnota“ avšak chybí v nich obecná definice tohoto oceňovacího přístupu.⁶⁵

I další standardy kladou své specifické požadavky na obsah položek zveřejněných v rozvaze či v komentáři k účetním výkazům. Účetní jednotka zveřejní podrobnější strukturu skupin aktiv a pasív, jejíž zveřejnění požadují IFRS zabývající se jednotlivými oblastmi např. IAS 2 – Zásoby, týkající se podrobnější klasifikace zásob atd. V případě vlastního kapitálu standard požaduje zveřejnění celkového počtu autorizovaných akcií, počtu vydaných akcií, počtu splacených a částečně splacených akcií atd. IAS 1 požaduje v případě fondů vytvářených v rámci vlastního kapitálu zveřejnění podstaty fondů a účelu jejich tvorby.

⁶⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 25. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁶⁵ Tamtéž, s. 24-26

Dílčí shrnutí

Způsoby oceňování dle české účetní legislativy a IFRS se značně liší. Česká legislativa vychází při ocenění z historických cen a pouze v případě reprodukční pořizovací ceny je využíváno běžné ceny. Použití fair value je oproti IFRS velmi omezeno. Pro zvýšení vypovídací schopnosti informací obsažených v účetních výkazech lze doporučit, aby bylo v rámci české účetní legislativy umožněno používat ocenění založené na bázi běžných cen.

3.3 Rozvaha

Jak uvádí Strouhal: „*Rozvahou (bilancí) rozumíme výkaz majetku (aktiv) a zdrojů krytí majetku (pasiv). V rámci zdrojů krytí rozlišujeme vlastní kapitál a závazky (dluhy)*“.⁶⁶

Aktiva jsou ve výkazu vykazovány ve svých brutto hodnotách korigovaných o oprávky, eventuálně opravné položky.

Rozvaha má podávat informace:⁶⁷

- o skladbě aktiv, to vyžaduje odlišit stálá (dlouhodobá) aktiva od oběžných aktiv
- o likviditě podniku, jež vypovídá o schopnosti podniku hradit závazky (vykazování pohledávek a závazků podle hodnoty a doby jejich splatnosti)
- o finanční struktuře, tj. o velikosti vlastních a cizích zdrojů
- o struktuře vlastního kapitálu, v rozčlenění na interní zdroje financování a na externí zdroje financování

Formální náležitosti rozvahy

Rozvaha musí vždy obsahovat název výkazu, identifikaci vykazující účetní jednotky spolu s informací, zda se jedná o konsolidovanou či individuální rozvahu, datum sestavení rozvahy, vykazovací měnu a číselný řád uváděných položek (např. mil., tis., apod.).

Horizontální formát rozvahy

Rozvaha je sestavena na základě bilančního principu, tj. lze ji schematicky rozdělit na dvě části, které poskytují dvojí pohled na majetek podniku. Levá strana rozvahy nazývaná aktiva, člení majetek dle jednotlivých druhů a pravá strana rozvahy, označovaná jako

⁶⁶ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velké kniha příkladů , vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 27. ISBN 978-80-251-3389-7.

⁶⁷ KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 18. aktualizované vyd. Praha: Bova Polygon, 2008, s. 360. ISBN 978-80-7273-152-7.

pasiva, poskytuje přehled majetku z hlediska zdrojů použitých k jeho financování. Bilanční princip lze vyjádřit pomocí rovnice:⁶⁸

$$\Sigma \text{ AKTIV} = \Sigma \text{ PASIV}$$

3.3.1 Česká legislativa

V České republice je tradičně využívána forma rozvahy, jejíž struktura je podrobně stanovena Přílohou č. 1 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví.

Nejprve se uvádí výše aktiv neupravená o opravné položky a oprávký (brutto), následuje výše opravných položek a opravek k nim se vážícím (korekce) a poslední sloupec obsahuje výši aktiv sníženou o korekce (netto), jak uvádí tabulka č. 5. Jedná se o formát rozvahy, který mohou používat i podniky podléhající auditu účetní závěrky.

Tab. 5. Základní struktura rozvahy dle české legislativy

A K T I V A	Běžné účetní období			Minulé úč. obd. netto
	brutto	korekce	netto	
	1	2	3	4
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B. Dlouhodobý majetek				
I. Dlouhodobý nehmotný majetek				
II. Dlouhodobý hmotný majetek				
III. Dlouhodobý finanční majetek				
C. Oběžná aktiva				
I. Zásoby				
II. Dlouhodobé pohledávky				
III. Krátkodobé pohledávky				
IV. Krátkodobý finanční majetek				
D. Časové rozlišení				

⁶⁸ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 110. ISBN 978-80-7372-778-9.

P A S I V A	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
A. Vlastní kapitál I. Základní kapitál II. Kapitálové fondy III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku IV. Výsledek hosp. minulých let (+,-) V. Výsledek hosp. účet. období (+,-) B. Cizí zdroje I. Rezervy II. Dlouhodobé závazky III. Krátkodobé závazky IV. Bankovní úvěry a výpomoci C. Časové rozlišení		

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, s. 362

3.3.2 IFRS

Minimální požadavky na sestavení a obsahovou náplň rozvahy jsou v rámci IFRS stanoveny prostřednictvím IAS 1. Standard IAS 1 je věnován obecným požadavkům, které jsou kladeny na sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS. Standard stanovuje základní požadavky na sestavení a obsah účetní závěrky a nezabývá se specifiky účetního zobrazení jednotlivých oblastí. Těm jsou věnovány samostatné standardy. Cílem standardu je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti účetní závěrky jak mezi podniky, tak i srovnatelnost obsahu účetních závěrek jednoho podniku v časové řadě.

„IAS 1 se věnuje struktuře a řazení položek v rozvaze a určuje velice podrobná kritéria pro rozlišení aktiv na dlouhodobá a krátkodobá, zároveň dává podnikům do úvahy, zda toto rozlišení využijí či zda jej nahradí, či bude kombinovat s řazením položek rozvahy podle likvidnosti. Správné a přesné rozlišení (klasifikace) aktiv a závazků na dlouhodobé a krátkodobé (stejně jako seřazení podle likvidity) zprostředkuje uživatelům kvalitní informace o současné platební schopnosti, jejím budoucím vývoji, ale i tom, zda je celkové financování firmy stabilní a zda bude pravděpodobně dostatečně zajištěno i v budoucnosti.

Naopak nekvalitně a povrchně provedené rozlišení je zavádějící a může mít závažné důsledky.“⁶⁹

Možné vykazování sloupců rozvahy určené pro vykazování účetní hodnoty:⁷⁰

- rozvaha může být rozčleněna na sloupce brutto, korekce, netto
- rozvaha může obsahovat pouze sloupce dva brutto (zahrnující kladné položky i záporné korekce) a sloupec netto
- rozvaha má pouze jeden sloupec zachycující položky brutto a záporné položky korekcí, není samostatně vykazován sloupec netto pro všechny položky, ale pouze pro řádky obsahující sumace bilančních položek
- v rozvaze se uvádí pouze hodnoty netto, komentář k účetním výkazům pak jednotlivé položky vždy podrobně rozebírá a uvedení hodnot brutto a korekce zde nesmí chybět.

Aktiva se zpravidla vykazují v členění na krátkodobá a dlouhodobá nebo je lze řadit i jako položky aktiv dle jejich likvidnosti. Pasiva jsou řazena v pořadí krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky a vlastní kapitál. Účetní jednotka zařazuje aktiva podle likvidnosti nebo klasifikace aktiv na krátkodobá a dlouhodobá. Likvidnost představuje schopnost aktiva „přeměnit se na peníze“, v případě závazku je likvidnost dána dobou, za kterou bude muset být závazek uhrazen. Standard povoluje použití klasifikace podle likvidity pouze v případě, že bude přinášet relevantnější informace, než by přinesla klasifikace aktiv a závazků na dlouhodobé a krátkodobé. Oba přístupy lze kombinovat.

Dlouhodobost a krátkodobost aktiva a závazku lze definovat dle standardu dvěma způsoby:

- prostřednictvím časového intervalu - za krátkodobá jsou dle tohoto kritéria považována taková aktiva a závazky, jež se přemění za peníze (uhrazeny, zpeněženy) za dobu kratší, než dvanáct měsíců ode dne sestavení rozvahy a
- prostřednictvím vymezení vztahu aktiva či závazku k délce provozního cyklu.

Krátkodobá (oběžná) aktiva a závazky jsou uhrazeny v průběhu provozního cyklu. Provozní cyklus je vymezen dobou mezi nákupem materiálů vstupujících do zpracování a obdržením peněz za prodané výkony. Tato klasifikace umožňuje respektovat individuální

⁶⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 72-73. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁷⁰ Tamtéž, s. 74-75.

délku provozního cyklu u konkrétní účetní jednotky a odlišit výši aktiv, která pravidelně obíhají v rámci tohoto cyklu a závazky, které je zároveň nutno v tomto období uhradit. V případě, že nelze stanovit délku účetního cyklu, má účetní jednotka v souladu s IAS 1 předpokládat délku účetního cyklu v trvání dvanácti měsíců.

Položky zveřejňované přímo v rozvaze uvádí tabulka č. 6. Jedná se o přehled položek, které musí minimálně účetní jednotka na základě požadavků IAS 1 povinně zveřejnit v nekonsolidované rozvaze.

Tab. 6. Základní struktura rozvahy dle minimálních požadavků IAS 1

Aktiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahnutá do jiných vyjmenovaných položek)	Finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držaná k prodeji (viz IFRS 5)	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji (viz IFRS 5)
Zásoby	
Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 78

Standard obsahuje výše uvedený výčet položek, přičemž je třeba respektovat zobrazení významných položek v rozvaze. Jako významná položka je definována taková položka, jejíž vynechání nebo nesprávné uvedení může ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky.

Dle IAS 1 musí být v rozvaze uvedeny samostatně i další položky aktiv, které:⁷¹

- mají specifickou povahu či likvidnost
- užívají odlišný způsob ocenění nebo
- mají specifickou funkci v rámci účetní jednotky.

⁷¹ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 78. ISBN 978-80-251-1950-1.

Závazky jsou v rozvaze uváděny v samostatných položkách s ohledem na významnou výši určitého typu závazků, podle jejich podstaty (typu) a podle doby splatnosti.

V příloze č. B1 je v tabulce uveden výčet položek, jejichž zveřejnění vyžadují nebo navrhuji jednotlivé standardy. V tabulce jsou řazeny podle předpokládané likvidnosti.

Dílčí shrnutí

Standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky obsahuje obecné požadavky na sestavení rozvahy. Standard, ani žádná jiná část IFRS, nestanovuje konkrétní formát, ve kterém by měla být rozvaha předkládána. Požadavky IAS 1 jsou zaměřeny zejména na přístup ke klasifikaci aktiv a závazků. IAS 1 vymezuje základní strukturu položek, které účetní jednotka musí povinně zveřejnit přímo v rozvaze, a které uvede buď v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům.

Míra regulace rozvahy je v případě standardů IFRS/IAS slabší nežli v českých legislativních podmínkách. Z toho plyne, že výkazy sestavené dle IFRS odrážejí skutečné podmínky příslušného subjektu, a to lépe vyhovuje principu věrného zobrazení. Oproti tomu uniformní české výkaznictví by mělo umožňovat lepší srovnatelnost mezi podniky.

3.4 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je účetním výkazem. Jejím účelem je informovat uživatele účetních informací o finanční výkonnosti podniku za účetní období. Jejím hlavním úkolem je zjištění hospodářského výsledku podniku, nejen co se týká současné výše vykazovaného zisku, ale i umožnit odhad budoucí výkonnosti podniku. Podnik může v závislosti na požadavcích uživatelů sestavovat výsledovku v horizontálním či vertikálním členění. Provozní náklady a výnosy mohou být členěny podle druhu nebo účelu jejich vynaložení.

Výkaz zisku a ztráty obsahuje:⁷²

- provozní výsledek hospodaření (před zdaněním),
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost (po zdanění daní z příjmů),
- mimořádný výsledek hospodaření po zdanění,

⁷² KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 18. aktualizované vyd. Praha: Bova Polygon, 2008, s. 361. ISBN 978-80-7273-152-7.

- celkový výsledek hospodaření za účetní období.

Při volbě mezi členěním nákladů podle druhů a podle účelu by účetní jednotka měla přihlídnout k tomu, která klasifikace je z hlediska její činnosti relevantnější a spolehlivější. Klasifikace **nákladů podle druhů** poukazuje na to, co bylo spotřebováno. Tato informace umožní posoudit základní strukturu vstupů do podniku. Tato klasifikace bývá podle standardu jednodušší, protože není nutné alokovat náklady na jednotlivé podnikové činnosti. **Účelové členění nákladů** zobrazuje, za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Při této klasifikaci musí účetní jednotka minimálně odděleně vykázat náklady prodeje.

3.4.1 Česká legislativa

Výkaz zisku a ztráty⁷³ v České republice byl a je tradičně členěn na oddíly věnované struktuře provozního hospodářského výsledku, hospodářského výsledku z finanční činnosti a mimořádného hospodářského výsledku. Součtem provozního a finančního výsledku hospodaření lze získat výsledek hospodaření z běžné činnosti. Vertikální formát výkazu zisku a ztráty je možné zachytit prostřednictvím tabulky č. 7.⁷⁴

Tab. 7. Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy

Provozní výnosy členěné dle druhů nebo účelu - Provozní náklady členěné dle druhů nebo účelu
Provozní výsledek hospodaření
Finanční výnosy - Finanční náklady
Finanční výsledek hospodaření - Daň z příjmů za běžnou činnost
Výsledek za běžnou činnost
Mimořádné výnosy Mimořádné náklady - Daň z příjmů z mimořádné činnosti
Mimořádný výsledek hospodaření
Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 113

⁷³ V praxi často nahrazován pojmem výsledovka.

⁷⁴ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 113. ISBN 978-80-7372-778-9.

Forma výkazu zisku a ztráty je součástí Přílohy C1 (druhové členění nákladů a účelové členění nákladů) vyhlášky 500/2002 Sb.

Úprava účetnictví v ČR nevyžaduje vykázání úplného výsledku hospodaření. Účetní jednotky sestavují pouze výkaz zisku a ztráty. Právní úprava v ČR umožňuje sestavovat výkaz zisku a ztráty, jak v účelovém, tak i v druhovém členění. Účetní jednotky spíše sestavují výkaz zisku a ztráty s využitím druhového členění. Pokud se rozhodnou účetní jednotky sestavovat výkaz v účelovém členění, musí uvést tuto informaci v příloze k účetním výkazům, kde zveřejní rovněž provozní náklady v druhovém členění. V ČR zůstává zachována mimořádná část výkazu zisku a ztráty a není požadováno oddělené zveřejnění výsledků z ukončovaných činností.

3.4.2 IFRS

IAS 1 vyžaduje, aby účetní jednotky vykazovaly ve výkazu zisku a ztráty všechny výnosy a náklady, které splňují definice nákladů a výnosů uvedené v Koncepčním rámci, a které souvisejí věcně a časově s daným účetním obdobím. Formou sestavení výkazů se standard IAS nezabývá.

Standard IAS 1 uvádí, že klasifikace dle účelového členění nákladů poskytuje relevantnější informace než klasifikace nákladů podle druhů. Účetní jednotka musí dle standardu při vykazování účelového členění nákladů zveřejnit i informace o druhovém členění nákladů (informace o odpisech, mzdách a ostatních osobních nákladech), které jsou užitečné při predikci v budoucnu očekávaných peněžních toků. Možný příklad zachycení účelového členění nákladů a nákladů podle druhu je zachycen v příloze č. 3.

Hospodářský výsledek je ovlivněn:⁷⁵

- výnosy z běžných činností (tržby za výrobky, zboží a služby, přijaté úroky, dividendy a licenční poplatky – jejich rozpoznání a vykázání se řídí podmínkami specifikovanými v IAS 18 – Výnosy) a s nimi souvisejícími náklady a
- výnosy ostatními, kompenzovanými a související náklady např. vzniklé přeceněním aktiv a závazků, z prodeje dlouhodobých aktiv, kursových rozdílů apod.

⁷⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 278-279. ISBN 978-80-251-1950-1.

IAS 1 vyžaduje zobrazení úplného výsledku hospodaření. Úplný výsledek hospodaření zahrnuje veškeré náklady a výnosy, které ovlivňují v daném účetním období výši zisku či ztráty, účetní jednotky a ostatní změny vlastního kapitálu, které nejsou vyvolány transakcemi s vlastníky. Tyto změny ve standardu jsou označovány jako ostatní výsledky hospodaření. Mezi ostatní výsledky hospodaření lze zařadit:

- dopady přecenění dlouhodobých hmotných aktiv užívaných účetní jednotkou k podnikání (upraveno v IAS 16) a dlouhodobých hmotných aktiv (upraveno v IAS 38) na reálnou hodnotu, které jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu (prostřednictvím fondu z přecenění),
- dopady přecenění finančních aktiv, efektivní část zisků/ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajištění peněžních toků (viz IAS 39),
- zisky či ztráty z definovaných pojistných plánů (viz IAS 19) a
- nevýsledkově zachycené kursové rozdíly (viz IAS 21).

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje veškeré přínosy či újmy, ke kterým v průběhu uplynulého účetního období došlo. Příjmy či újmy zachycené přímo ve vlastním kapitálu představují v podstatě anticipované zisky či ztráty, které mohou být v následujícím účetním období rozpoznány jako náklady a výnosy ovlivňující hospodářský výsledek. V následujících účetních obdobích mohou být realizovány nebo může dojít k jejich výsledkovému zachycení v souladu s požadavky jednotlivých standardů. Výkonnost podniku umožní zhodnotit správně a komplexně pohled na výsledek podniku v uplynulém účetním období, který bude zahrnovat i nevýsledkově zachycované důsledky transakcí – tímto výsledkem je úplný výsledek hospodaření.

Účetní jednotka prezentuje informace o úplném výsledku hospodaření:⁷⁶

- v rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření nebo
- v rámci dvou výkazů, a to výsledovky a výkazu o úplném výsledku hospodaření. V tomto případě na sebe oba výkazy navazují – výkaz o úplném výsledku hospodaření „přebírá“ zisk či ztrátu z výsledovky a doplňuje ostatní výsledky hospodaření, které jsou součástí úplného výsledku hospodaření.

⁷⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 276. ISBN 978-80-251-1950-1.

IAS 1 stanovuje minimální požadavky na strukturu výkazu o úplném výsledku hospodaření – viz následující tabulka č. 8. Účetní jednotka může podle potřeb doplnit do výkazu další položky, které jsou významné.

Tab. 8. Základní struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření dle požadavků IAS 1

Výnosy (upraveno v IAS 18)	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek (možno vykázat samostatně ve výsledovce jako v samostatném výkazu)
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisk (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
Zisk nebo ztráta	Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé složky „ostatního výsledku hospodaření“	
Podíly na „ostatních výsledcích hospodaření“ přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Úplný výsledek hospodaření	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
Zisky/ztráty: <ul style="list-style-type: none"> případající na menšinový podíl případající vlastníkům mateřské společnosti 	
Úplný výsledek hospodaření: <ul style="list-style-type: none"> případající na menšinový podíl případající vlastníkům mateřské společnosti 	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 277.

Standard IAS 1 vyžaduje zveřejnění významných položek výsledovky i ostatních součástí úplného výsledku hospodaření odděleně.

Díličí shrnutí

V rámci informací podávaných o výsledku hospodaření mohou účetní jednotky používat účelové nebo druhové členění nákladů. U IFRS není striktně dáno, jaké položky se mají vykazovat přímo ve výkazu zisku a ztráty, a které se uvedou v komentáři k účetním výkazům. Významným rozdílem je, že standard IAS 1 vyžaduje provedení úpravy nákladů o změnu stavu vyráběných zásob a o veškeré aktivace, oproti tomu české účetní předpisy upravují o tyto položky naopak výnosy. Ukazatel výkonů tedy směšuje dvě oceňovací báze a jeho vypovídací schopnost je tak pochybná.

3.5 Příloha

Příloha je důležitou, avšak podceňovanou, součástí účetní závěrky. Měla by obsahovat:⁷⁷

- všeobecné informace o účetní jednotce,
- informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odepisování,
- doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty,
- informace o propojených osobách,
- informace o půjčkách a úvěrech a
- další informace.

Mezi všeobecné informace o účetní jednotce patří datum vzniku účetní jednotky, jména a příjmení členů statutárních a dozorčích orgánů, popis organizační struktury účetní jednotky a popis změn a dodatků provedených v uplynulém účetním období v obchodním rejstříku. Možnou ilustraci této přílohy uvádí tabulka č. 9.

Příloha by měla podat takový rozsah vysvětlujících informací, aby bylo možné hlouběji proniknout do obsahu vykazovaných položek. Týká se hlavně podrobnějších informací týkajících se dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, pohledávek, závazků, vlastního kapitálu, rezerv, výnosů z běžné činnosti a výzkumu a vývoje.

Příloha zahrnuje obecné údaje charakterizující podnik, obsahuje údaje o používaných účetních metodách, o aplikaci obecných účetních zásad v podniku a dále poměrně rozsáhlé doplňující údaje. Má zároveň za úkol objasnit každou skutečnost, která by mohla mít vliv na úsudek všech oprávněných uživatelů účetních informací o stavu vlastního kapitálu, likviditě, výnosnosti, finanční stabilitě apod. Tuto funkci plní příloha k účetním výkazům, oficiálně je označovaná jako příloha.

Tab. 9. Obecné údaje o účetní jednotce

Název:	
IČO:	
Sídlo:	
Právní forma:	
Rozhodující předmět činnosti:	
Datum vzniku společnosti:	

Zdroj: STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011, s. 452

⁷⁷ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 451. ISBN 978-80-251-3389-7.

Doplňující informace slouží k vysvětlení každé významné položky či skupin položek, pohledávek a závazků po splatnosti, pronájmu majetku, zatížení majetku zástavním právem či věcným břemenem apod.

Propojené osoby – to jsou takové údaje o fyzických a právnických osobách, které mají podstatný či rozhodující vliv s uvedením výše vkladu v procentech. Dále to mohou být dohody mezi společníky, které zakládají rozhodovací práva bez ohledu na výši podílu na základním kapitálu u obchodních společností (či družstev).

U půjček a úvěrů je nutné uvést úrokové sazby a hlavní podmínky jednotlivých smluv.

A nakonec další informace týkající se například průměrného přepočteného počtu zaměstnanců během účetního období a z toho členů řídících orgánů a uvedení osobních nákladů, jež byly na zaměstnance vynaloženy a další neméně důležité informace nezbytné k pochopení finanční situace podniku.⁷⁸

3.5.1 Česká legislativa

V české legislativě jsou obsaženy požadavky na obsahovou náplň přílohy v § 39 Vyhlášky č. 500/2002. Součástí přílohy mohou být další dva výkazy. Jedná se o přehled o finančních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.⁷⁹

Součástí účetní závěrky mohou být – přehled o peněžních tocích a přehled o vlastním kapitálu, které jsou podle české úpravy součástí přílohy.

Přehled o peněžních tocích

Český přehled o peněžních tocích – cash flow objasňuje změnu stavu peněz, tj. peníze v hotovosti včetně cenin, peněžní prostředky na účtu a peníze na cestě a zároveň i změny peněžních ekvivalentů. Jímí se rozumí vysoce likvidní krátkodobý finanční majetek, který může být snadno a rychle přeměněn na peníze za předem známou částku peněz.

Peněžními toky se rozumí příjmy a výdaje peněžních prostředků a přírůstky a úbytky peněžních ekvivalentů za daný časový interval. Je požadavek na to, aby peněžní toky byly

⁷⁸ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 451-452. ISBN 978-80-251-3389-7.

⁷⁹ BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 115. ISBN 978-80-7372-778-9.

vykázány zvlášť za provozní činnost, za investiční činnost a za činnost související s financováním.

Provozní činností se rozumí základní výdělečné činnosti podniku a ostatní aktivity, které není možné nebo účelné začlenit do investiční činnosti nebo do financování. Investiční činnost zahrnuje pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku (včetně prodeje) popř. i činnosti související s poskytováním úvěrů a půjček, které se neřadí do provozních činností. Financováním se rozumí operace, jejichž důsledkem jsou změny ve velikosti a struktuře dlouhodobých zdrojů vlastních i cizích, případně i změny krátkodobých závazků vztahujících se k financování podniku.

Sestavení přehledu o peněžních tocích

Peněžní toky z provozní činnosti lze vykázat buď přímou nebo nepřímou metodou.

Metoda přímá se užívá vždy při zjišťování cash flow z investiční činnosti. Nepřímá metoda, které se využívá častěji, je založena na úpravě výsledku hospodaření o.⁸⁰

- nepeněžní operace (odpisy)
- změny stavu zásob
- změny stavu pohledávek
- změny stavu závazků a
- položky, které patří do finanční a investiční činnosti.

Peněžní toky z investiční a finanční činnosti se vykazují přímou metodou, podle hlavních skupin příjmů a výdajů, které si podnik sám určí (to znamená, že se v přehledu neuvádějí nepeněžní transakce).

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Úkolem přehledu je podat informace o příčinách zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, k nimž došlo mezi dvěma rozvahovými dny. Je třeba vyčíslit i vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno. Z přehledu by měly být patrné příčiny změn, které způsobily změnu stavu dané položky, a to za běžné a předchozí účetní období. Změny v položkách vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny jsou

⁸⁰ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velké kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 466. ISBN 978-80-251-3389-7.

výsledkem řady operací, které v průběhu období mohly vést jak ke zvětšování, tak ke zmenšování bohatství podniku.⁸¹

3.5.2 IFRS

Požadavek IFRS je, aby komentář objasnil způsob sestavení účetních výkazů. Součástí komentáře by měly být informace požadované jednotlivými standardy a ostatní informace, jež jsou relevantní pro správné porozumění účetním výkazům. Pořadí informací obsažených v komentáři by mělo být následující:⁸²

- prohlášení o shodě předkládaných účetních výkazů se všemi aplikovatelnými standardy a interpretacemi sady IFRS,
- informace o použitých oceňovacích bázích a ostatních účetních politikách použitých při přípravě a zveřejnění účetních výkazů,
- doplňující informace o položkách obsažených v účetních výkazech v pořadí, v jakém jsou tyto výkazy a jejich jednotlivé položky předkládány,
- ostatní zveřejňované položky zahrnující podmíněné závazky, nevykázané smluvní závazky a ostatní nefinanční informace jako např. způsob řízení finančních rizik podniku.

Požadavků na obsah přehledu je možno vyhovět např. použitím sloupcového formátu, v němž je u každé položky vlastního kapitálu uveden počáteční stav, uskutečněné typy operací a konečný stav nebo přehled sestavený v tabulce, v níž budou horizontálně uvedeny položky vlastního kapitálu, vertikálně počáteční stavy, základní typy uskutečněných operací a konečné stavy. K významným změnám je vyžadován komentář.

V rámci IFRS se též sestavují výkazy o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, pouze nejsou součástí přílohy, ale jedná se o samostatné výkazy. **Výkaz peněžních toků** umožňuje provést analýzu vývoje peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období a odhadnout schopnost podniku v budoucnu generovat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty v rovnováze s jejich potřebou. Vzhledem k závažnosti dané oblasti je výkaz peněžních toků povinnou součástí účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS,

⁸¹ KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 18. aktualizované vyd. Praha: Bova Polygon, 2008, s. 368. ISBN 978-80-7273-152-7.

⁸² BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 115. ISBN 978-80-7372-778-9.

kterou upravuje standard IAS 7 – Výkazy peněžních toků.⁸³ **Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu** přináší informaci nejen o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu zveřejňovaných v rozvaze či v komentáři k účetním výkazům, ale i o celkových přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu, ke kterým v průběhu účetního období došlo.⁸⁴

Shrnutí

Rozsah zveřejňovaných účetních informací i formální a obsahová náplň účetních výkazů se v případě české legislativy a IFRS liší. České účetní předpisy vyžadují sestavovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohy, která může obsahovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Při použití standardizovaných vzorů účetních výkazů v rámci české legislativy by měla být zajištěna vyšší míra prostorové srovnatelnosti účetních informací. IFRS vyžadují sestavení rozvahy, výkazu o úplném hospodářském výsledku a komentář k účetním výkazům. Účetní závěrky lze doplnit i o další výkazy jako je výkaz peněžních toků a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. IFRS oproti české účetní legislativě mají volnější zobrazení účetních výkazů uplatňovaných v rámci IFRS. Za předpokladu dodržení stanovených pravidel umožňuje volnější zobrazení zajišťující kvalitnější informace pro uživatele, vykazání skutečné finanční situace a výkonnosti podniku.

⁸³ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 285. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁸⁴ Tamtéž, s. 216

4 Komparace vlivu vybraných hospodářských operací na rozvahu sestavenou dle české legislativy a IFRS

Na konkrétních příkladech bude ilustrativně zobrazen vliv odlišných požadavků české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví na údaje obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Problematika rozdílu mezi českou účetní legislativou a IFRS je rozsáhlá, proto bude pozornost zaměřena se na ty oblasti, které vykazují rozdíly. Komparace odlišných požadavků těchto dvou účetních systémů bude provedena prostřednictvím zachycení v těchto vybraných oblastech:

- dlouhodobý majetek,
- tržby z prodeje výrobků,
- zásoby,
- pořízení dluhových cenných papírů a
- rezervy.

U jednotlivých transakcí bude znázorněn a vysvětlen vliv odlišných požadavků obou účetních systémů na rozvahu a následně celkový vliv těchto transakcí bude zobrazen pomocí rozvahy i výkazu zisku a ztráty.

Při zachycení hospodářských operací jsou přijaty zjednodušující předpoklady z důvodu lepší přehlednosti. Při zobrazení vybraných transakcí v účetních výkazech je abstrahováno od daňových dopadů. Při sestavování účetních výkazů dle české účetní legislativy je vycházeno v případě odepisování dlouhodobého majetku pouze z požadavků účetních předpisů. Odpisy jsou vypočítávány ročně pomocí lineární metody.

Pro pohledávky nebo závazky s dobou splatnosti jeden rok bude použita implicitní úroková míra ve výši 9 % p.a. a pro pohledávky a závazky s delší dobou splatnosti je brána v úvahu totožná úroková míra. Tento údaj byl stanoven na základě úrokových sazeb úvěrů s roční splatností poskytovaných vybranými bankami v ČR v prvním čtvrtletí roku 2012 zobrazenými v následující tabulce.

Tab. 10. Úrokové sazby spotřebitelského úvěru vybraných bank

Banka	Úroková sazba v % p.a.
Česká spořitelna a.s.	6,25 - neuvedeno
Komerční banka a.s.	7,80 - neuvedeno
UniCredit Bank a.s.	5,90 – 9,90 ⁸⁵

Zdroj: vlastní zpracování

4.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je součástí produkční kapacity podniku a poskytuje budoucí prospěch, který lze spolehlivě změřit. Označení dlouhodobý, je z důvodu, že se očekává, že bude užíván během více než jednoho období a obvykle je předmětem odpisování. Účetní odpisy systematicky a racionálně rozkládají pořizovací náklady dlouhodobého hmotného majetku přímo do nákladů ovlivňujících hospodářský výsledek účetního období.⁸⁶

4.1.1 Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování dle české legislativy

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv a je členěn na:⁸⁷

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek a
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý hmotný majetek je zpravidla odepisován jeho vlastníkem. Dlouhodobý hmotný majetek je takový, kdy jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok, jedná se např. o hmotná aktiva (stroje a zařízení). Podniky většinou využívají lineární způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku. V případě, že podnik očekává opravy majetku během doby jeho životnosti, může vytvářet rezervu na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Rezervy slouží k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podniku, u nichž je znám jejich účel. Představují zvýšení nákladů a závazků podniku. Vytvářeny jsou procentem z určitého základu a v případě zákonných rezerv dle požadavků zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

⁸⁵ U UniCredit Bank platí úroková sazba za podmínky účtu v dané bance a pojištění úvěru (při nesplnění je navýšení o 3,5%)

⁸⁶ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 137-140. ISBN 80-7273-129-7.

⁸⁷ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 71. ISBN 978-80-251-3389-7.

4.1.2 Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování dle IFRS

Dlouhodobý majetek zahrnuje hmotná aktiva, která jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti. V rámci IFRS se respektují při účetním zachycení zejména požadavky standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Je to stěžejní standard upravující oblast dlouhodobých aktiv určených k užívání účetní jednotkou. IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:⁸⁸

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě, zásobování nebo k administrativním účelům
- bude účetní jednotka využívat více než jedno období.

Je nutné splnit definici aktiva v koncepčním rámci a další požadavky uvedené v IAS 16. V případě odložené platby za nakoupení výrobního zařízení musí být při prvotním ocenění použita metoda amortizované hodnoty, kdy je prostřednictvím použití implicitní úrokové míry původní dlužná částka diskontovaná na její současnou hodnotu. Pořizovací cena majetku obsahuje všechny náklady spojené s uvedením do provozu včetně nákladů souvisejících s jeho vyřazením. U majetku složeného z komponent se komponenty odepisují dle životnosti zvlášť.

Jak uvádí Dvořáková:⁸⁹ „Účetní jednotka má povinnost desagregace aktiva na více součástí (tzv. komponentní přístup), pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti. Součásti s rozdílnou použitelností se dle standardu sledují a odpisují odděleně.“

Možnost desagregace⁹⁰ umožňuje jednoduchým způsobem respektovat princip přiřazování nákladů výnosům a alokovat pořizovací cenu aktiva do jednotlivých účetních období prostřednictvím odpisů. V účetnictví jsou pak jednotlivé součásti dlouhodobého aktiva odpisovány a sledovány samostatně.

⁸⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 94. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁸⁹ Tamtéž, s. 95.

⁹⁰ Desagregace = rozklad, též rozpad celku na dílčí části. Opakem je agregace.

4.1.3 Příklad

Podnik Teneo 3000 s.r.o. si 1.1.2011 pořídil výrobní zařízení v hodnotě 3 mil. Kč. Zařízení se skládá ze stroje za 2,4 mil. Kč a příslušenství v hodnotě 600 tis. Kč. Závazek je splatný ke 31.12. 2011. Předpokládaná doba životnosti stroje je 8 let a příslušenství 3 roky.

Účtování podle české legislativy

Dle české legislativy se vypočte lineární odpis jako podíl pořizovací ceny a počtu let životnosti. V uvedeném případě je stanoven roční odpis ve výši 375 000 Kč.

Tab. 11. Účetní zachycení dlouhodobého majetku dle české legislativy

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Pořízení výrobního zařízení	042	321	3 000 000,-
	VÚD-zařazení stroje do užívání	022	042	3 000 000,-
31.12.2011	Odpis stroje	551	082	375 000,-
31.12.2011	Úhrada za výrobní zařízení	321	221	3 000 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011				
022		3 000 000,-	710	- 375 000,-
082	-	375 000,-		
221	-	3 000 000,-		
Σ	-	375 000,-	Σ	- 375 000,-

Obr. 1. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dlouhodobém majetku dle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování podle IFRS

Podle požadavků IFRS je nutné ocenění v diskontované hodnotě dlouhodobého majetku. Účtování je v souladu s IAS 16. Předpoklad, že předpokládaná úroková sazba činí 9 % p.a.

Tab. 12. Výpočet současné hodnoty dlouhodobého majetku

Datum	Platba	Diskontní faktor	Současná hodnota
1.1.2011	3 mil. Kč	$1/(1+0,09)^1$	2 752 294,-

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet hodnoty stroje, hodnoty příslušenství stroje, úroku za 1 rok splatnosti, odpis stroje, odpis příslušenství stroje a celkový odpis jsou uvedeny v příloze E1.

Tab.13. Účetní zachycení dlouhodobého majetku podle IFRS

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Pořízení výrobního zařízení	x	321	2 752 294,-
	Pořízení stroje	042.1	x	2 201 835,-
	Pořízení příslušenství stroje	042.2	x	550 459,-
	VÚD-zařazení do užívání	022.1	042.1	2 201 835,-
	VÚD-zařazení do užívání	022.2	042.2	550 459,-
31.12.2011	Odpis stroje	551	082.1	275 229,-
	Odpis příslušenství stroje	551	082.2	183 486,-
31.12.2011	Úroky	562	321	247 706,-
31.12.2011	Úhrada za výrobní zařízení	321	221	3 000 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011				
022.1	2 201 835,-	710	-	458 715,-
022.2	550 459,-	Nákladový úrok	-	247 706,-
082.1	- 275 229,-			
082.2	- 183 486,-			
221	- 3 000 000,-			
Σ	- 706 421,-	Σ	-	706 421,-

Obr. 2. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dlouhodobém majetku podle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář k zjištěným výsledkům

V rámci české legislativy je podhodnocení aktiv a pasiv vyšší o 331 421 Kč oproti rozvaze sestavené dle IFRS. Výsledek hospodaření zjištěný dle požadavků IFRS obsahuje navíc položku nákladového úroku ve výši 247 706 Kč. Účtování odpisů za využití komponentního odepisování lépe zachycuje skutečný stav opotřebení majetku. V uvedeném příkladě je rozdíl v odpisech při využití účtování dle IFRS o 83 715,- Kč vyšší než při účtování v současnosti nejjednoduššího rovnoměrného způsobu účtování v ČR.

Vzhledem k rozdílnosti zobrazení je doporučeno, a od roku 2009 povoleno dle české účetní legislativy, použití spíše komponentního odepisování dlouhodobého majetku. Komponentní odepisování představuje v ČR vhodnější způsob alokace pořizovací hodnoty majetku složeného z více částí s odlišnou dobou použitelnosti do nákladů oproti tradičnímu způsobu. Tento způsob lépe odpovídá skutečnému stavu. Prostřednictvím odpisů je tvořen

zároveň dostatečný interní zdroj financování sloužící k obnově daného majetku. Proto není nutnost vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

4.2 Tržby z prodeje výrobků

Částka výnosu vznikající z transakce je obvykle určena smlouvou mezi podnikem a kupujícím a představuje výši peněz, které podnik za svoji dodávku obdrží. V případě, že podnik poskytl zákazníkovi obchodní úvěr, projeví se transakce prodeje v aktivech jako obchodní pohledávka.⁹¹

4.2.1 Tržby z prodeje výrobků dle české legislativy

Pohledávky odběratelů se oceňují jmenovitou hodnotou poskytnutého plnění a ve stejné výši jako se vykazuje tržba z prodeje výrobků. Jsou zachyceny v účetnictví, v době, kdy došlo ke splnění dodávky vůči odběrateli. Je nutné dodržet akruální princip a provést časové rozlišení výnosu, pokud se výnos a s ním související platba uskuteční v různých účetních obdobích.

4.2.2 Tržby z prodeje výrobků dle IFRS

Tržby z prodeje vychází z respektování požadavků koncepčního rámce v oblasti akruálního principu, z požadavků na rozpoznání výnosů a také požadavků obsažených v IAS 18 – Výnosy. IAS 18 se zabývá problematikou určení okamžiku vzniku výnosů a jejich správnou klasifikací. Upravuje:

- výnosy z prodeje zboží a výrobků,
- výnosy z poskytování služeb,
- úroky, licenční poplatky a dividendy.

Pro uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží vyžaduje standard, aby byly splněny všechny následující podmínky:⁹²

- převedení všech rizik a odměn z vlastnictví výrobků či zboží na kupujícího,
- účetní jednotka neplánuje další prodej,
- částka výnosů je spolehlivě oceněna,

⁹¹ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 228. ISBN 80-7273-129-7.

⁹² DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 268. ISBN 978-80-251-1950-1.

- pravděpodobnost, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou podniku a
- náklady vzniklé v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě oceněny.

Pokud vzniká výnos v souvislosti s poskytnutím bezúročného obchodního úvěru (prodej na fakturu s delší dobou splatnosti) je důležité dle standardu rozdělení výnosu na dvě části – na samotný výnos z transakce a výnos plynoucí z odložené splatnosti pohledávky. Úrokový výnos je rozdílem mezi současnou hodnotou platby a nominální částkou úhrady. Při odložené splatnosti pohledávky je nutné provést její diskontování na současnou hodnotu a výnos z prodeje výrobků je vykázán v diskontované hodnotě. Dále je nutné oddělené vykázání úrokového výnosu spojeného s touto transakcí.

4.2.3 Příklad

1.1. 2011 prodal podnik Teneo 3000 s.r.o. výrobky za 1 500 000 Kč a faktura je splatná k 31.12.2012. Dále vystavil podnik týž den druhou fakturu za prodej výrobků za 1 000 000 Kč splatnou 31.12.2011. Z důvodu odložené splatnosti faktur se jedná o prodej na obchodní úvěr, kde je při diskontování použita úroková míra 9 % p.a.

Účtování dle české legislativy

Pohledávky a s nimi spojené výnosy jsou dle české legislativy vykázány v nominální výši k datu transakce.

Tab. 14. Účetní zachycení pohledávky (tržby za výrobky) dle české legislativy

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Prodej výrobků na fakturu č.1	311	604	1 500 000,-
1.1.2011	Prodej výrobků na fakturu č.2	311	604	1 000 000,-
31.12.2011	Úhrada faktury č.1	221	311	1 000 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011			
311	1 500 000,-	604	2 500 000,-
221	1 000 000,-		
Σ	2 500 000,-	Σ	2 500 000,-

Obr. 3. Zachycení změn v rozvaze při účtování o tržbě za výrobky dle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování dle IFRS

Jedná-li se o odložení splatnosti pohledávek, je tudíž nutné provést diskontování na současnou hodnotu a výnos z prodeje výrobků vykázat také v diskontované hodnotě.

V případě pohledávek jsou v rozvaze uvedeny jejich aktuální výše k 1.1. 2011.

Tab. 15. Výpočet současné hodnoty pohledávek

Datum	Platba	Diskontní faktor	Současná hodnota
1.1.2011	1 500 000 Kč	$1/(1+0,09)^2$	1 262 520,-
1.1.2011	1 000 000 Kč	$1/(1+0,09)^1$	917 431,-

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 16. Účetní zachycení pohledávky (tržby za výrobky) podle IFRS

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Prodej výrobků na fakturu	311.1	604	1 262 520,-
1.1.2011	Prodej výrobků na fakturu	311.2	604	917 431,-
31.12.2011	Úrokový výnos	311.1	662.1	123 853,20
31.12.2011	Úrokový výnos	311.2	662.2	82 569,-
31.12.2011	Úhrada faktury	221	311.2	1 000 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011			
311.1	1 386 373,20	604	2 179 951,-
221	1 000 000,-	662	206 422,20
Σ	2 386 373,20	Σ	2 386 373,20

Obr. 4. Zachycení změn v rozvaze při účtování o tržbě za výrobky podle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář k zjištěným výsledkům

Aktiva vykázaná dle požadavků IFRS jsou oproti řešení dle české legislativy podhodnocena o částku 113 626,80 Kč (tedy o výši úrokového výnosu) a provozní výsledek hospodaření je nižší o 320 049 Kč. Výsledek hospodaření zjištěný dle IFRS obsahuje navíc úrokový výnos ve výši 206 422,20 Kč. Dle zjištěných výsledků je lépe zachycena ekonomická realita účetních transakcí prostřednictvím IFRS, a proto by bylo vhodné, aby tato metoda byla aplikovaná i do české legislativy.

4.3 Zásoby

Zásoby jsou majetek, který jednotka drží za účelem opětovného prodeje.⁹³ Strouhal uvádí, že:⁹⁴ „Materiál je většinou vstupem do výrobního procesu, na rozdíl od zboží, kterým rozumíme majetek nakoupený za účelem dalšího prodeje v jeho nezměněné podobě“.

4.3.1 Zásoby dle české legislativy

Zásoby členíme na dvě základní skupiny:⁹⁵

- nakupované zásoby – materiál, zboží, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a
- zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba, polotovary, výrobky a zvířata.

Nakupované zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, jež se skládá z nominální ceny pořízení a vedlejších nákladů souvisejících s pořízením.

Mezi techniky ocenění úbytku zásob patří např. metoda FIFO (z angličtiny first in first out neboli první na sklad, první ze skladu). Jedná se o techniku, kdy pro ocenění úbytku zásob se používá historicky nejstarší pořizovací ceny, ze které byly zásoby naskladněny. Dále se používá metoda skutečného ocenění, metoda váženého aritmetického průměru nebo metoda pevných skladních cen se samostatným vykazáním oceňovacích odchylek od pevné skladní ceny.⁹⁶

4.3.2 Zásoby dle IFRS

Definice zásob – jsou aktiva:⁹⁷

- držená za účelem prodeje v běžném podnikání,
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji,
- suroviny, materiál spotřebovávány ve výrobním procesu.

Zásoby lze členit na zásoby nakoupené a vyráběné.

Při ocenění spotřeby zásob lze využít:⁹⁸

- individuálního ocenění; nebo
- nákladových vzorců.

⁹³ MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS, 1. vyd. Praha: Leges, 2009, s. 57. ISBN 978-80-87212-13-4.

⁹⁴ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 229. ISBN 978-80-251-3389-7.

⁹⁵ Tamtéž, s. 227.

⁹⁶ Tamtéž, s. 231.

⁹⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 161. ISBN 978-80-251-1950-1.

⁹⁸ Tamtéž, s. 166.

Individuální ocenění se používá v případě, že se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, tj. mají individuální charakter. Individuální ocenění spočívá v tom, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením.

Při využití nákladových vzorců je myšleno využití oceňovací techniky FIFO a váženého aritmetického průměru, což vyplývá z ocenění spotřeby z váženého průměru cen položek zásob - na začátku období a cen položek pořízených či vyrobených v průběhu období.⁹⁹ Metoda FIFO je založena na tom, že zásoby prvně pořízené jsou spotřebovány jako první. Při spotřebě se uvažuje vždy nejstarší cena dodávky, která je na skladě.

IFRS nepředepisuje žádné konkrétní účetní postupy. Účetní jednotka může zvolit jakýkoliv postup, který:¹⁰⁰

- zahrne do nákladů na prodané zboží všechny náklady věcně související s výrobou (přímé i nepřímé) a
- vyloučí všechny náklady, které s výrobou věcně nesouvisí.

Snížení hodnoty zásob

V průběhu držení zásob může dojít k poklesu jejich prodejní ceny v důsledku poškození, zastarání, změny poptávky na trhu apod. Dále např. v důsledku fyzického poškození či znehodnocení zásoby, v důsledku změn cen, poptávky po daném statku. Standard vyžaduje v tomto případě ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to cenou, která je nižší (metoda LCM - metoda „nižší ze dvou hodnot“).¹⁰¹

Náklady pořízení zásob zahrnují náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu v rámci výrobního procesu (např. náklady na nákup, náklady na přeměnu ad.).¹⁰² Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snižena o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje. Pro spolehlivý odhad čisté realizovatelné hodnoty je nutno vzít v úvahu i výkyvy cen. Účtování

⁹⁹ KRUPOVÁ, L. a D. DVOŘÁKOVÁ. Zásoby podle IFRS-praktikum 1. část, Účetnictví v praxi, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, ročník XV, 11/2011, s. 34. ISSN 1211-7307.

¹⁰⁰ MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS, 1. vyd. Praha: Leges, 2009, s. 60. ISBN 978-80-87212-13-4.

¹⁰¹ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 180. ISBN 80-7273-129-7.

¹⁰² DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 162. ISBN 978-80-251-1950-1.

snížení hodnoty i storno snížení hodnoty ovlivňuje hospodářský výsledek. IAS 2 neumožňuje zvyšování hodnoty zásob nad jejich původní (historickou) cenu.

Srovnání české účetní legislativy a IFRS

V ČR nejsou odlišeny významné náhradní díly a jsou sledovány společně s ostatními součástmi zásob. To vede k narušení vypovídací schopnosti rozvahy. Dále dle české legislativy není zvlášť upravena problematika stavebních kontraktů a biologických aktiv oproti IFRS. Naproti tomu standard stanovuje přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob. Standard též vyžaduje oddělení fixní a variabilní části režie, která není českými předpisy vyžadována.

4.3.3 Příklad

Podnik Teneo 3000 s.r.o. nakoupil 1.1.2011 materiál v hodnotě 500 tis. Kč. Splatnost faktury si sjednal až k 31.12.2011. Předpokládaná úroková sazba činí 9 % p.a. a účetní jednotka neaktivuje výpůjční náklady. 15. prosince bylo ve výrobě spotřebováno 80 % zásob materiálu a 25. prosince došlo k znehodnocení zbylých zásob vlivem povodně. Zbylé zásoby byly oceněny na 50 000 Kč.

Účtování dle české legislativy

Tab. 17. Účetní zachycení zásob dle české legislativy

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Pořízení materiálu	111	321	500 000,-
	Příjemka materiálu na sklad	112	111	500 000,-
15.12.2011	Spotřeba materiálu	501	112	400 000,-
20.12.2011	Mimořádný náklad povodeň	582	112	50 000,-
31.12.2011	Úhrada faktury za materiál	321	221	500 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011					
112		50 000,-	501	-	400 000,-
221	-	500 000,-	582	-	50 000,-
Σ	-	450 000,-	Σ	-	450 000,-

Obr. 5. Zachycení změn v rozvaze při účtování zásob dle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování podle IFRS

Tab. 18. Výpočet současné hodnoty závazku

Datum	Platba	Diskontní faktor	Současná hodnota
1.1.2011	500 000 Kč	$1/(1+0,09)^1$	458 716,-

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 19. Účetní zachycení zásob podle IFRS

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Pořízení materiálu	112	321	458 716,-
15.12.2011	Spotřeba materiálu	501	112	366 972,80
20.12.2011	Provozní náklad	549	112	41 743,20
31.12.2011	Časové rozlišení úroků	562	321	41 284,-
31.12.2011	Úhrada faktury	321	221	500 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011				
112	50 000,-	501	-	366 972,80
221	-	549	-	41 743,20
		562	-	41 284,-
Σ	-	450 000,-	Σ	-
				450 000,-

Obr. 6. Zachycení změn v rozvaze při účtování zásob podle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář k zjištěným výsledkům

Provozní výsledek hospodaření je dle požadavků IFRS podhodnocen o 50 000 Kč. V důsledku použití metody amortizované hodnoty, oproti řešení dle české účetní legislativy. V případě české legislativy se účtuje snížení materiálu, vzniklého živelnou pohromou, do mimořádného hospodářského výsledku ve výši 50 000 Kč. Oproti tomu IFRS účtuje snížení materiálu, vzniklého živelnou pohromou, do provozního hospodářského výsledku ve výši 41 743,20 Kč. Způsob použitý v rámci IFRS při vykazování ztráty způsobené živelnou pohromou lépe naplňuje zásadu věrného a poctivého obrazu hospodaření podniku oproti zobrazení v rámci české účetní legislativy. Z tohoto důvodu lze doporučit spíše aplikaci IFRS, která je postavena na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti a tak lépe vystihuje již zmíněný věrný obraz účetnictví.

4.4 Cenné papíry

Má-li firma peněžní prostředky, řeší její manažeři základní problém a to jak je nejvhodněji umístit, aby přinesly podniku co největší prospěch. Proto volí v některých případech vložení volných finančních prostředků ke koupi cenných papírů vydaných jiným podnikem. To je výhodnější než nechat peníze uloženy na běžném účtu v bance.¹⁰³

4.4.1 Cenné papíry dle české legislativy

Jak uvádí Strouhal: „*Cenný papír je nositelem právního nároku majitele tohoto cenného papíru vůči jeho emitentovi, který se zavazuje ke konkrétním povinnostem.*“¹⁰⁴

Mezi cenné papíry řadíme zejména:¹⁰⁵

- majetkové cenné papíry (akcie, poukázky na akcie, zatímní listy, podílové listy)
- dluhové (dlužné) cenné papíry (dluhopisy, směnky, šeky)
- ostatní cenné papíry (opční listy, náložné listy, skladištní listy, zemědělské skladní listy)
- odvozené cenné papíry (futures kontrakty, forwardové kontrakty, swapové operace, opční kontrakty).

Dluhopisy

Dluhopis je úvěrový cenný papír, kdy investor očekává od nákupu dluhopisu v budoucnu splacení jmenovité hodnoty dluhopisu a u kuponových dluhopisů průběžné kuponové platby. Dluhopisy nepřinášejí účetní jednotce žádnou možnost účasti na rozhodování daného podniku. V okamžiku pořízení jsou dluhopisy oceňovány svojí pořizovací cenou.¹⁰⁶

Dluhopisy k rozvahovému dni se přeceňují na reálnou hodnotu, a to kapitálově. Za předpokladu, že jde o dluhopis pořízený za účelem dlouhodobého držení, potom jeho znehodnocení, účtujeme na vrub nákladů z přecenění. Toto znehodnocení lze upravit následně prostřednictvím výnosů zpět na původní hodnotu za předpokladu, že reálná hodnota dluhopisu se postupně vrací na původní úroveň.¹⁰⁷

¹⁰³ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 196. ISBN 80-7273-129-7.

¹⁰⁴ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 163. ISBN 978-80-251-3389-7.

¹⁰⁵ Tamtéž, s. 164-167.

¹⁰⁶ Tamtéž, s. 175.

¹⁰⁷ § 51 odst. 2 Vyhlášky 500/2002 Sb.

4.4.2 Úprava dle IFRS

Problematicke cenných papírů jsou věnovány standardy, bez předčasné aplikace nových standardů, IAS 32 Finanční nástroje – prezentace, IAS 39 – Finanční nástroje účtování a oceňování, IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování a nově, IFRS 9 Finanční nástroje.¹⁰⁸

IAS 32 definuje finanční nástroj; jedná se o smlouvu, na základě které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek či kapitálový nástroj jinému podniku. V současné době jsou schválené další standardy upravující oblast cenných papírů, které nahradí původní IAS 32 a IAS 39 vstupující v platnost od roku 2013.

Finančními aktivy jsou:¹⁰⁹

- peněžní prostředky;
- smluvní práva, která přijmou peněžní prostředky nebo jiné aktivum od jiného podniku (např. dluhové cenné papíry);
- smluvní práva směniti finanční aktiva nebo závazky s jiným podnikem za podmínek pro účetní jednotku potenciálně výhodných (deriváty);
- kapitálové nástroje jiného podniku (akcie).

Cílem standardu IFRS 7 je, zveřejňovat informace o finančních nástrojích, aby umožnily zhodnotit vliv finančních nástrojů, kterými účetní jednotka disponuje. Má vliv na její finanční pozici a finanční výkonnost. A posoudit rizika s těmito finančními nástroji spojená.¹¹⁰

Dluhové cenné papíry

Tento typ investic je založen na úvěrovém vztahu mezi investorem a dlužníkem. Investor nakupuje cenný papír s podmínkou, že mu dlužník zaplatí ve stanovené době jak zapůjčený peněžní obnos, tak i dohodnutý úrok. Vydavatel cenných papírů úvěrové povahy si opatřuje na finančním trhu cizí kapitál. Typickým představitelem dluhových cenných papírů je dluhopis. Emitent cenných papírů se jím zavazuje splatit majiteli cenného papíru dlužnou jmenovitou hodnotu a vyplácet mu k určitému datu výnos z dluhopisu, tj. úrok.

¹⁰⁸ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 216. ISBN 978-80-251-3389-7.

¹⁰⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 183. ISBN 978-80-251-1950-1.

¹¹⁰ Tamtéž, s. 201.

Úrok je stanoven jako:¹¹¹

- pevný (stanoven v % z nominální ceny, vyplácený ročně či pololetně),
- pohyblivý (úrok je závislý na aktuální úrokové míře na finančním trhu) nebo
- neúročený, nulový (prodej dluhopisu za částku nižší než je nominální cena dluhopisu) a jiné.

Pro investora představují dluhové cenné papíry pohledávku za emitentem. Dluhopisy přinášejí budoucí ekonomický prospěch majiteli.

Neobchodovatelné finanční nástroje většinou nemají objektivně zjistitelnou reálnou hodnotu (v okamžiku pořízení), proto se na ni obvykle nepřeceňují. Místo toho se vedou v současné hodnotě metodou amortizované ceny. Ocenění se provádí v amortizované ceně pomocí metody efektivní úrokové sazby.¹¹²

4.4.3 Příklad

Společnost Teneo 3000 s.r.o. nakoupila 1.1.2011 čtyřletý dluhopis emitovaný společností NISAFORM za jeho emisní cenu 800 000 Kč. Jmenovitá hodnota dluhopisu činí 900 000 Kč a společnosti Teneo náleží roční kupón vyplácený na konci roku (k 31.12.2011) ve výši 8 % p.a. Předpoklad je, že společnost Teneo bude daný dluhopis držet až do splatnosti.

Úprava dle české legislativy

Výpočet kupónu = $900\,000 \cdot 0,08 = 72\,000$ Kč

Výpočet diskontu = pořizovací cena - jmenovitá hodnota = $900\,000 - 800\,000 = 100\,000$ Kč

Tab. 20. Účetní zachycení dluhových cenných papírů dle české legislativy

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Nákup dluhopisu	065	221	800 000,-
	Nárok na kupón za 2011	065 AÚV	662	72 000,-
31.12.2011	Výplata kupónu rok 2011	221	065 AÚV	72 000,-
31.12.2011	Amortizace diskontu 2011	065	665	25 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

¹¹¹ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 197. ISBN 80-7273-129-7.

¹¹² MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS, 1. vyd. Praha: Leges, 2009, s. 36-38. ISBN 978-80-87212-13-4.

Změny v rozvaze 2011				
065		825 000,-	710	97 000,-
221	-	728 000,-		
Σ		97 000,-	Σ	97 000,-

Obr. 7. Zachycení změn v rozvaze při účtování dluhopisu dle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

Úprava dle IFRS

Jedná se o cenné papíry zařazené do cenných papírů držených do splatnosti. Cenné papíry, které účetní jednotka zachytí v současné hodnotě a amortizaci diskontu/prémie bude provádět na bázi efektivní úrokové sazby. Tou rozumíme takovou výnosnost, při níž se rovná vnitřní hodnota dluhopisu jeho emisní ceně.

Tab. 21. Výpočet efektivní úrokové sazby

Období	Platba	Diskontace	ief	11,63%
1	72 000	64 501		
2	72 000	57 782		
3	72 000	51 761		
4	72 000	46 368		
4	900 000	579 588		
SH		800 000		

Zdroj: vlastní zpracování

Efektivní úroková sazba dluhopisu činí 11,63 %.

Tab. 22. Amortizace diskontu provedená na bázi efektivní úrokové sazby

Datum	Kupón	Výnos	Amortizace diskontu	Účetní hodnota
1.1.2011			(výnos-kupón)	800 000,-
31.12.2011	72 000,-	98 167,50,-	26 167,50	826 267,50,-

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 23. Účetní zachycení dluhových cenných papírů podle IFRS

Datum	Operace	MD	D	Částka
1.1.2011	Nákup dluhopisu	065	221	800 000,-
	Nárok na kupón za 2011	065 AÚV	662	72 000,-
31.12.2011	Výplata kupónu	221	065 AÚV	72 000,-
31.12.2011	Amortizace diskontu 2011	065	665	26 167,50

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011			
065	826 167,50	710	98 167,50
221	-	728 000,-	
Σ	98 167,50	Σ	98 167,50

Obr. 8. Zachycení změn v rozvaze při účtování o dluhopisu podle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář k výsledkům

V prvním roce držení dluhopisu je rozdíl mezi zachycením české legislativy a IFRS o 1 167,50 Kč. Tento rozdíl je zapříčiněn způsobem stanovení ročního kupónu dluhopisu, rozdílem mezi jmenovitou a pořizovací hodnotou, dále se násobí počtem nakoupených dluhopisů. V tomto ilustrativním příkladu se jedná o dluhopis nad pari, to znamená, že diskont ve výši 100 000 Kč se rozpouští do výnosů. V případě IFRS je lépe zobrazen věrný a poctivý obraz účetnictví, protože ve svých výpočtech pracuje se současnou hodnotou. V roce splatnosti dluhopisu je už účetní zachycení v obou rozdílných systémech totožné.

4.5 Rezervy

Rezervy představují interní zdroj financování. Rezervu nelze použít na jiné výdaje, než na jaké byla vytvořena. Pro rezervy je příznačný vyšší stupeň neurčitosti, jak co se týká jejich odhadované výše, tak i co do časového určení.¹¹³

4.5.1 Rezervy dle české legislativy

Rezervy dle české legislativy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel. Je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum k němuž vzniknou. Vykazují se pouze za splnění následujících podmínek:¹¹⁴

- podnik má současný závazek (smluvní či mimosmluvní), který je důsledkem minulých událostí,
- je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a
- je možné spolehlivě odhadnout výši takového závazku.

¹¹³ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS, 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 326. ISBN 80-7273-129-7.

¹¹⁴ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 315. ISBN 978-80-251-3389-7.

Rezervu lze čerpat pouze za účelem, pro který byla vytvořena. Lze ji čerpat pouze do výše, v jaké byla rezerva vytvořena. Zůstatky rezerv na konci období se převádějí dle §57 Vyhlášky 500/2002 Sb. do období následujícího. Rezervy jsou též upraveny českými účetními standardy, konkrétně ČÚS č. 004. Výčet všech českých účetních standardů je uveden v příloze, tabulka D1.

Rezervy je dále možné dělit na daňově uznatelné a daňově neuznatelné.¹¹⁵

- účetní rezervy (daňově neúčinné) – mezi něž patří např. rezerva na podnikatelská rizika, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci ad.
- rezervy podle Zákona o rezervách (daňově účinné) – definuje je zákon a patří sem rezerva na opravu hmotného majetku (§7 ZoR), rezerva na pěstební činnost (§9 ZoR) a ostatní rezervy (§10 ZoR).

Rezervy se tvoří procentem z určeného základu, v absolutní částce nebo způsobem, jak jej vymezuje zvláštní předpis (Zákon o rezervách). Tvorba rezervy podle zákona o rezervách se považuje z pohledu zákona o daních z příjmů za výdaj na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Tato tvorba rezerv znamená snížení účetního výsledku hospodaření a zároveň i snížení daňového základu.¹¹⁶

4.5.2 Rezervy dle IFRS

Rezervy dle IFRS jsou upraveny v IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Standard určuje pravidla rozpoznání, oceňování a vykazování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv. IAS 37 je založen na důsledném uplatňování definic závazků a aktiv tak, jak jsou obsaženy v Koncepčním rámci IFRS.

Standard definuje rezervy jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Závazek může vzniknout na základě uzavření smlouvy, nebo jako důsledek událostí, které zakládají vznik závazku mimosmluvního.

¹¹⁵ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. a B.KNAPOVÁ. Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů, vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 315. ISBN 978-80-251-3389-7.

¹¹⁶ MALÍKOVÁ, O. a J.HORÁK. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009, s. 127-128. ISBN 978-80-7372-557-0.

Podmínky pro uznání rezervy dle standardu:¹¹⁷

- současný závazek podniku, vzniklý jako důsledek minulé události, který splňuje obecnou definici rozvahově vykazovaného závazku uvedenou v Koncepčním rámci,
- pravděpodobnost, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a
- závazek lze spolehlivě ocenit.

Dvořáková uvádí, že: „Rezervy jsou současné, existující závazky a tomu musí odpovídat jejich účetní zobrazení. Pokud jakákoliv činnost nebo skutečnost zavazuje podnik k budoucí platbě, je třeba tuto skutečnost zachytit – zaúčtovat vznik závazku a snížit hospodářský výsledek v tom období, se kterým vznik závazku věcně a časově souvisí. Jedině takový přístup je v souladu s aktuálním principem a principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům.“¹¹⁸

Tvorba rezerv je v některých případech daňově neuznatelným nákladem. Pokud budou výdaje spojené s čerpáním rezervy v budoucnu daňově uznatelným nákladem, vzniká odložená daňová pohledávka. Ta bude zaúčtována, pokud budou splněny podmínky IAS 12 – Daně ze zisku. Rezervy mohou být tvořeny na např. nevýhodné smlouvy, na záruční opravy, poskytnuté záruky třetí straně, rekultivaci, na likvidaci aktiva ad.

Rezervy na opravu dlouhodobého majetku se netvoří, neboť se uplatňuje již dříve zmíněný komponentní přístup ke stanovení odpisů. Standard IAS 37 požaduje, aby byly rezervy pravidelně prověřovány a upravovány tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Rezerva se netvoří, je dána účtováním vyšších odpisů oproti české účetní legislativě.

4.5.3 Příklad

Podnik Teneo 3000 s.r.o. si zakoupil v roce 2005 dlouhodobý majetek v hodnotě 2 000 000 Kč. Rozhodl se vytvořit rezervu na opravu, aby mohl vyměnit součást dlouhodobého majetku; nejdéle za 6 roků, v 60 % celkové hodnoty dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek bude odepisován po dobu 10 let.

¹¹⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 221. ISBN 978-80-251-1950-1.

¹¹⁸ Tamtéž, s. 224.

Řešení dle české legislativy

Podle českých předpisů bude společnost vytvářet rezervu v předpokládané částce opravy, tudíž 60 % z 2 000 000 tvoří 1 200 000 Kč, a to rovnoměrně po dobu 6 účetních období, tj. v částce 200 000 Kč ročně.

Tab. 24. Účetní zachycení rezervy dle české legislativy

Operace	MD	D	Částka
Faktura za výměnu součásti DM	511	321	1 200 000,-
Rozpuštění rezervy	451	552	1 200 000,-
Úhrada faktury	321	221	1 200 000,-

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v rozvaze 2011					
221	-	1 200 000,-	451	-	1 200 000,-
			511	-	1 200 000,-
			552		1 200 000,-
Σ	-	1 200 000,-	Σ	-	1 200 000,-

Obr. 9. Zachycení změn v rozvaze při účtování o rezervách dle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář

Z uvedeného příkladu je patrné, že existují některé významné rozdíly mezi pojetím rezerv podle české legislativy a pojetí IFRS (IAS 37). V ČR jsou tvořeny rezervy na opravy dlouhodobého majetku; odbahnění rybníků; na obnovu vytěžených lesních porostů (tyto rezervy jsou při splnění podmínek daných Zákonem o rezervách daňově uznatelnými výdaji). Rezerva se smí tvořit pouze na opravu a lze ji daňově uplatnit jen v případě, že je doba odepisování alespoň 5 let. V uvedeném příkladě je rezerva daňově uznatelná. Je zde zobrazena změna v rozvaze pouze v posledním roce, protože v době uplatňování rezervy (v letech 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 a 2010) se do rozvahy žádná změna neprojeví. Dle IFRS uvedené rezervy nelze uznat jako závazky a jejich tvorba není v souladu s IAS 37. V ČR jsou účetními jednotkami v současnosti tvořeny zejména daňově uznatelné rezervy, které nelze považovat za teoreticky opodstatněné a jsou v rozporu s IAS 37 i ostatními Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

4.6 Komparace celkového vlivu vybraných transakcí na rozvahu a výkaz zisku a ztráty

V této kapitole bude provedena souhrnná analýza vlivu rozdílného účetního systému na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Na následujících čtyřech obrázcích bude souhrnně zachyceno pět hospodářských operací a bude prozkoumán vliv odlišných požadavků české účetní legislativy a IFRS na údaje vykázané v obou účetních systémech.

Česká legislativa

Rozvaha k 31.12.2011			
022		3 000 000,-	710 1 722 000,-
082	-	375 000,-	Mimořádný VH 50 000,-
065		825 000,-	
112		50 000,-	
221	-	4 428 000,-	
311		1 500 000,-	
451		1 200 000,-	
Σ		1 772 000,-	Σ 1 772 000,-

Obr. 10 Zachycení všech změn v rozvaze podle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2011			
501		400 000,-	604 2 500 000,-
511		1 200 000,-	662 72 000,-
551		375 000,-	665 25 000,-
552	-	1 200 000,-	
582		50 000,-	
		825 000,-	Σ 2 597 000,-
VH		1 772 000,-	
Σ		2 597 000,-	

Obr. 11 Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy

Zdroj: vlastní zpracování

IFRS

Rozvaha k 31.12.2011			
022.1/022.2	2 752 294,-	710	1 410 687,50
082.1/082.2 -	458 715,-	Úrokový náklad	206 422,20
065	826 167,50	Úrokový výnos -	288 990,-
112	50 000,-		
221 -	3 228 000,-		
311.1	1 386 373,20		
Σ	1 328 119,70	Σ	1 328 119,70

Obr. 12 Zachycení všech změn v rozvaze podle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2011			
501	366 972,80	604	2 179 951,-
551	458 715,-	662	72 000,-
562	288 990,-	662.1,662.2	206 422,20
549	41 743,20	665	26 167,50
	1 156 421,-	Σ	2 484 540,70
VH	1 328 119,70		
Σ	2 484 540,70		

Obr. 13 Výkaz zisku a ztráty podle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Shrnutí

Aktiva a pasiva jsou oproti řešení dle IFRS nadhodnocena o 443 880,30 Kč oproti respektování požadavků české legislativy. To je dáno odlišnostmi účtování ve dvou rozdílných systémech. V případě zachycení účtování odpisů dlouhodobého majetku dle české legislativy, je nejvyužívanějším způsobem výpočtu odpisů lineární odpis. IFRS části dlouhodobého majetku s rozdílnou dobou použitelnosti rozděluje a uplatňuje tzv. komponentní přístup. Ten spočívá v přiřazování nákladů výnosům a alokuje tak pořizovací cenu aktiva do jednotlivých účetních období prostřednictvím vyšších odpisů, ve srovnání s českou legislativou, a tím lépe zachycuje skutečný stav opotřebení majetku.

Dále je to způsobeno především odlišnými požadavky v případě oceňování pohledávek a závazků, kdy podle české účetní legislativy nejsou pohledávky a závazky vyjádřené v diskontované hodnotě a upravené o úrok jako je tomu v případě IFRS.

Při účtování znehodnocení zásob, vlivem povodně, dle české legislativy je zařazeno znehodnocení do mimořádných nákladů. Oproti tomu IFRS účtuje znehodnocení zásob do běžných (provozních) nákladů, a tak přísněji uplatňuje zásadu opatrnosti. Při zobrazení cenných papírů dle české legislativy se účtuje dluhopis v nominální hodnotě. IFRS diskontuje dluhopis na současnou hodnotu. Jako lepší se zdá zachycení dle IFRS, kde je při účtování brán v ohled faktor času.

Účtování o rezervě se liší v rozdílnosti zobrazení, kdy v rámci české legislativy zákon stanoví přímo, na co lze uplatňovat tvorbu rezerv. Nejčastěji využívanou je rezerva na opravu dlouhodobého majetku. Oproti tomu standard IFRS 37, upravující rezervy, rezervu na opravu dlouhodobého majetku netvoří. V ČR je rezerva na opravu dlouhodobého majetku daňově uznatelná, avšak v roce čerpání značně ovlivňuje výsledek hospodaření.

Způsob zachycení daných transakcí má značný vliv na výsledek hospodaření. Vzhledem k nutnosti, dle požadavků IFRS, vykázat veškeré, i zatím nerealizované zisky a ztráty vzniklé v daném období je výsledek hospodaření za účetní období vykázaný podle české legislativy o 443 880,30 Kč vyšší. Náklady dle IFRS jsou o 331 421 Kč vyšší, to je dáno vyššími odpisy a nákladovými úroky. Výnosy dle české legislativy jsou o 112 459,30 Kč vyšší, to je způsobeno tím, že IFRS zachycuje současnou hodnotu pohledávky a u cenných papírů amortizuje diskont na bázi efektivní úrokové sazby.

ZÁVĚR

Účetnictví představuje hlavní zdroj informací a proto byly zkoumány faktory, které jej ovlivňují. Jedná se zejména o způsoby klasifikace a regulace účetních systémů. Účetní systém uplatňovaný v ČR se vyznačuje silnou regulací účetnictví ze strany státu a poměrně úzkou vazbou mezi účetnictvím a daněmi. Z tohoto důvodu je účetní systém ČR řazen mezi tzv. kontinentální model. Mezinárodní účetní standardy naproti tomu jsou zařazeny do anglosaského modelu. Jsou je povinny používat podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na trzích cenných papírů v členských státech Evropské unie.

Harmonizace účetních systémů by měla sloužit k zajištění srovnatelnosti vykazovaných účetních informací pro potřeby jejich uživatelů. Proces harmonizace účetnictví je zpomalen vlivem odlišného vývoje účetních systémů, bariérami týkajícími se hlavně rozdílného jazyka a dále odlišnostmi ekonomické, právní, daňové a hlavně politické povahy. Cílem harmonizace je sblížení v takové míře, aby bylo možné celosvětově hovořit o jednom standardizovaném světově uznávaném účetním systému.

Požadavky české účetní legislativy a IFRS na formální a obsahovou náplň rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy (komentáře) se značně liší v oblasti aplikace obecně uznávaných účetních zásad a kvalitativních charakteristik. Dále se odlišují i ve způsobu oceňování položek účetních výkazů. Pro aplikaci věrného a poctivého obrazu účetnictví lze doporučit, aby česká účetní legislativa aplikovala obecně uznávané účetní zásady a kvalitativní charakteristiky účetních informací v takové míře, jakou jsou obecně přijímána odbornou veřejností. A dále využívala způsoby ocenění založené na bázi běžných cen.

Dle IFRS není stanoven konkrétní formát rozvahy, pouze stanovuje povinnost zveřejnit přímo v rozvaze základní strukturu položek. Míra regulace je tedy oproti české legislativě slabší. Výkaz sestavený podle IFRS tak lépe odráží skutečné podmínky podnikatelského subjektu a vyhovuje principu věrného zobrazení. Výhodou českého výkaznictví je lepší srovnatelnost, díky uniformnímu účetnictví, mezi podnikatelskými subjekty. Pro sestavení a zveřejnění účetních výkazů lze proto doporučit použití IFRS, které více vyhovují věrnému a poctivému obrazu skutečnosti.

V případě výkazu zisku a ztráty mohou účetní jednotky používat účelové nebo druhové členění nákladů. Významný rozdíl spočívá v tom, že standard IAS 1 dle IFRS vyžaduje

provedení úpravy nákladů o změnu stavu vyráběných zásob a o veškeré aktivace. Naproti tomu české účetní předpisy upravují o tyto položky naopak výnosy. Zobrazení dle českých účetních předpisů pak nemá tak jednoznačnou vypovídací schopnost. Lze tedy doporučit aplikování účetního zobrazení dle již výše uvedeného standardu IFRS.

Pro značnou šíři problematiky byly vybrány jen některé hospodářské operace, které jsou typické pro většinu podnikatelských subjektů v ČR. Jednou z nich je zachycení odpisů dlouhodobého majetku. Lze doporučit, aby i v rámci zachycení dle české legislativy, bylo využíváno komponentního odepisování dlouhodobého majetku, které je od roku 2009 povoleno v legislativě. Další z nich spočívá v tržbě za zboží. Zachycení dle IFRS bere v úvahu faktor času, který je při rozhodování důležitý, a tak lépe zachycuje skutečnost. Lze doporučit zahrnutí účtování podle IFRS do české účetní legislativy. U ostatních operací, tj. znehodnocení zásob, kdy IFRS je postaveno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti, a tím lépe naplňuje zásadu věrného a poctivého obrazu hospodaření. Totéž tvrzení platí i v případě vykazování operací týkajících se pohybu cenných papírů. Poslední jsou rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku, které jsou v ČR, daňově uznatelnými výdaji. Oproti tomu standard IAS 37 rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku netvoří, ta je dána účtováním vyšších odpisů, díky již zmíněnému komponentnímu odepisování.

Na základě analýzy provedené na příkladech účetních transakcí je možné konstatovat, že použití odlišného účetního systému má významný vliv na vypovídací schopnost informací obsažených v účetních výkazech. Lze tedy předpokládat, že při zachycení většího počtu účetních transakcí u podnikatelských subjektů dojde ke zvýšení rozdílů v obsahové náplni účetních výkazů. Odlišnosti jsou pak zejména způsobeny rozdílnými požadavky na ocenění pohledávek a závazků.

SEZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ZÁZNAMŮ

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. 166 s. ISBN 978-80-7372-778-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

DĚRGEL, M. Účetní závěrka. *Účetnictví v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, ročník XV, 12/2011. s. 5. ISSN 1211-7307.

FASB. *Statement of Financial Accounting Concepts*. No. 8. [online] Norwalk: Financial Accounting Foundation, c2010. [2012-04-15]. Dostupný z [www: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application%2Fpdf>](http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application%2Fpdf).

HRADECKÝ, M., LANČA, J. a L.ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. vydání první. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. aktualizované vyd. Praha: Bova Polygon, 2008. 440 s. ISBN 978-80-7273-152-7.

KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví-světový koncept*. 3. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2002. 532 s. ISBN 80-7273-062-2.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.

KRAFTOVÁ, I. a R. MYŠKOVÁ. *Základy účetnictví*. Podkladový materiál pro distanční vzdělávání. Pardubice: UPCE, 2002, bez ISBN.

KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*, 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech-srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*, I.díl, první vydání. Jihlava: VOX, 2002. 213 s. ISBN 80-86324-22-2.

KRUPOVÁ, L. a D. DVOŘÁKOVÁ. *Zásoby podle IFRS-praktikum 1.část, Účetnictví v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, ročník XV, 11/2011, s. 34. ISSN 1211-7307.

LANDA, M. *Základy účetnictví*. 2. upravené vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2011. 252 s. ISBN 978-80-7418-117-7.

MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňující účetní výkaznictví*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. 26 s. ISBN 978-80-7372-557-0.

MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*, 1 vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. 139 s. ISBN 978-80-7372-690-4.

MALÍKOVÁ, O. a kol. *Účetnictví včera a dnes*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. 172 s. ISBN 978-80-7372-696-6.

MLÁDEK, R. *IFRS (IAS) versus US GAAP*. *Účetnictví*, 2002, roč. 50, č. 9, s.4-7. ISSN 0139-5661.

MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

NOBES, CH. a B.R. PARKER. *Comparative international accounting*. 9th edition. Harlow: Prentice Hall, 2006, 576 s. ISBN 978-0-273-70357-9.

NOBES, CH. a B.R. PARKER. *Comparative international accounting*. 11th edition. Harlow: Prentice Hall, 2010, 640 s. ISBN 978-0-273-72572-6.

STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R., KNAPOVÁ, B. a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. vydání první Brno: Computer Press, 2011. 798 s. ISBN 978-80-251-3389-7.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A:	Klasifikace účetních systémů ve světě
Obr. A1.	Navrhovaná klasifikace účetních systémů v některých vyspělých západních zemích
Příloha B:	Struktura rozvahy dle IFRS
Tab. B1.	Struktura rozvahy zahrnující položky, jejichž zveřejnění vyžadují nebo navrhuji jednotlivé standardy
Příloha C:	Příklad možného členění nákladů podle druhu a účelu dle IFRS
Příloha D:	Seznam platných Českých účetních standardů
Tab. D1.	Seznam platných Českých účetních standardů
Příloha E:	Výpočty k účtování o komponentních odpisech dlouhodobém majetku podle IFRS

Příloha A: Klasifikace účetních systémů ve světě

Obr. A1: Navrhovaná klasifikace účetních systémů v některých vyspělých západních zemích



Zdroj: NOBES, CH. a B.R.PARKER. Comparative international accounting, s. 65

Příloha B: Struktura rozvahy dle IFRS

Tab. B1. Struktura rozvahy zahrnující položky, jejichž zveřejnění vyžadují nebo navrhuji jednotlivé standardy

Položka rozvahy	Standard, ve kterém je upravena
Aktiva	
Dlouhodobá aktiva	IAS 1
Nehmotná dlouhodobá aktiva <ul style="list-style-type: none"> • goodwill • koncese • patenty • licence • software • obchodní známky a podobná práva • poskytnuté zálohy na pořízení dlouhoroho majetku 	IAS 38 (příkladný výčet)
Hmotná dlouhodobá aktiva k užívání v účetní jednotce <ul style="list-style-type: none"> • pozemky • budovy • stroje • lodě • letadla • motorové dopravní prostředky • nábytek a příslušenství • kancelářské zařízení • poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku • významné náhradní díly • dlouhodobá biologická aktiva v rozčlenění na zralá a nezralá 	IAS 16 IAS 2 IAS 41
Dlouhodobá finanční aktiva <ul style="list-style-type: none"> • podíly na vlastním kapitálu jiných podniků (podstatný vliv, rozhodující vliv, společné podniky) • ostatní dlouhodobé cenné papíry • ostatní dlouhodobé poskytnuté půjčky • dlouhodobé pohledávky 	IAS 27, IAS 28, IAS 31 IAS 32, IAS 39
Dlouhodobé nefinanční pohledávky <ul style="list-style-type: none"> • odložená daňová pohledávka • dlouhodobé pohledávky z časového rozlišení nákladů příštích období 	IAS 12
Majetek držený k prodeji	IFRS 5
Krátkodobá aktiva	IAS 1
Hodnota dlouhodobých výrobních smluv (smluv o zhotovení)	IAS 11-stavební smlouvy
Zásoby <ul style="list-style-type: none"> • materiál, • nedokončené výrobky, • zboží • krátkodobá biologická aktiva v rozčlenění na zralá a nezralá 	IAS 2 IAS 41
Nefinanční pohledávky <ul style="list-style-type: none"> • náklady příštích období • zaplacené zálohy 	IAS 32, IAS 39

Ceniny	
Krátkodobá finanční aktiva <ul style="list-style-type: none"> • krátkodobé investice držené do splatnosti • krátkodobé pohledávky a poskytnuté půjčky • krátkodobá realizovatelná finanční aktiva • krátkodobá finanční aktiva držená k obchodování, přesněji řečeno zařazená účetní jednotkou do portfolia finančních aktiv oceňovaných fair value s výsledkovým dopadem • peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech 	IAS 32, IAS 39
Aktiva celkem	
Vlastní kapitál <ul style="list-style-type: none"> • základní kapitál • rezervní fondy • nerozdělené zisky 	
Dlouhodobé závazky	
Nefinanční závazky <ul style="list-style-type: none"> • odložený daňový závazek • dlouhodobé rezervy • dlouhodobé rezervy tvořené z titulu zaměstnaneckých požitků • dlouhodobé položky výnosů příštích období Finanční závazky <ul style="list-style-type: none"> • dlouhodobé přijaté úvěry a půjčky • dlouhodobé závazky z titulu emitovaných dluhových cenných papírů 	IAS 12 IAS 37 IAS 19, IAS 26 IAS 32, IAS 39
Krátkodobé závazky	
Nefinanční závazky <ul style="list-style-type: none"> • rezervy krátkodobého charakteru • závazky vůči státu (splatné daně) • závazky vůči zaměstnancům • krátkodobé položky časového výnosu příštích období • závazky vůči vlastníkům z titulu rozdělení zisku Finanční závazky <ul style="list-style-type: none"> • závazky z obchodního styku • krátkodobé přijaté půjčky a úvěry • krátkodobá část dlouhodobých půjček a úvěrů 	IAS 37 IAS 12 IAS 19 IAS 32, IAS 39
Vlastní kapitál a závazky celkem	

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. . Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Computer Press, 2008, s. 73.
ISBN 978-80-251-1950-1

Tabulka obsahuje ilustrační přehled vybraných bilančních položek tak, jak je jejich zveřejnění navrhováno nebo vyžadováno v jednotlivých standardech. V pravém sloupci je uvedeno číslo standardu, který tuto oblast upravuje, v něm je možno získat podrobnější informace o dané položce. Položky jsou klasifikovány tak, aby splnily požadavky IAS 1 – zejména rozčlenění aktiv a pasiv na krátkodobé a dlouhodobé položka. Dále jsou řazeny podle předpokládané likvidnosti.

Příloha C: Příklad možného členění nákladů podle druhu a účelu dle IFRS

Standard uvádí příklad „výsledkové“ části výkazu o úplném výsledku hospodaření sestavené při použití členění nákladů podle druhů:

Tržby a ostatní výnosy z běžné činnosti	X ₁
Ostatní výnosy	X ₂
Výnosy celkem	X
Změna stavu zásob a vlastní výroby	Y ₁
Spotřeba materiálu a surovin	Y ₂
Ostatní náklady	Y ₃
Odpisy	Y ₄
Ostatní náklady	Y ₅
Celkové náklady	-Y
Zisk/ztráta před zdaněním	Z

Standard uvádí příklad části výkazu o úplném výsledku hospodaření sestavené při použití členění nákladů podle účelu:

Tržby	X
Náklady prodeje	-Y
Hrubý zisk	X
Ostatní výnosy	X
Odbytová náklady	-Y
Správní náklady	-Y
Ostatní náklady	-Y
Zisk/ztráta před zdaněním	Z

Příloha D: Seznam platných Českých účetních standardů

Tab. D1. Seznam platných Českých účetních standardů

ČÚS 001	Účty a zásady účtování na účtech
ČÚS 002	Otevírání a uzavírání účetních knih
ČÚS 003	Odložená daň
ČÚS 004	Rezervy
ČÚS 005	Opravné položky
ČÚS 006	Kurzové rozdíly
ČÚS 007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
ČÚS 008	Operace s cennými papíry a podíly
ČÚS 009	Deriváty
ČÚS 011	Operace s podnikem
ČÚS 012	Změny vlastního kapitálu
ČÚS 013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
ČÚS 014	Dlouhodobý finanční majetek
ČÚS 015	Zásoby
ČÚS 016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
ČÚS 017	Zúčtovací vztahy
ČÚS 018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
ČÚS 019	Náklady a výnosy
ČÚS 020	Konsolidace
ČÚS 021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurz a likvidace
ČÚS 022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku a státu na jiné osoby
ČÚS 023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R., KNAPOVÁ, B. a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. vydání první Brno: Computer Press, 2011, s. 748. ISBN 978-80-251-3389-7.

Příloha E: Výpočty k účtování o komponentních odpisech dlouhodobého majetku podle IFRS

Hodnota stroje = $2\,400\,000 / 3\,000\,000 * 2\,752\,294 = 2\,201\,835$ Kč

Hodnota příslušenství stroje = $600\,000 / 3\,000\,000 * 2\,752\,294 = 550\,459$ Kč

Výpočet úroku za 1 rok splatnosti = $3\,000\,000 - 2\,752\,294 = 247\,706$ Kč.

Odpis stroje = $2\,201\,835 / 8 = 275\,229$ Kč

Odpis příslušenství stroje = $550\,459 / 3 = 183\,486$ Kč

Celkový odpis = $275\,229 + 183\,486 = 458\,715$ Kč